Documentos del IASB publicados para acompañar a la

Norma Internacional de Contabilidad 1

Presentación de Estados Financieros

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

El texto normativo de la NIC 1 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia en el momento de la emisión era el 1 de enero de 2009. La fecha de vigencia de la modificación más reciente es 1 de enero de 2013. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

	página
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 1 EMITIDA EN SEPTIEMBRE DE 2007	**B634**
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE *INSTRUMENTOS FINANCIEROS CON OPCIÓN DE VENTA Y OBLIGACIONES QUE SURGEN EN LA LIQUIDACIÓN* (MODIFICACIONES A LAS NIC 32 Y NIC 1) EMITIDO EN FEBRERO DE 2008.	**B635**
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES	**B636**
APÉNDICE **Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF**	**B664**
OPINIONES EN CONTRARIO	**B665**
GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN	**B667**
APÉNDICE **Modificaciones a las guías en otras NIIF**	**B680**
TABLA DE CONCORDANCIAS	**B681**

Aprobación por el Consejo de la NIC 1 emitida en septiembre de 2007

La Norma Internacional de Contabilidad 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007), fue aprobada para su emisión por diez de los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. La profesora Barth y Messrs Cope, Garnett y Leisenring opinaron en contrario. Sus opiniones en contrario se han publicado tras los Fundamentos de las Conclusiones

Sir David Tweedie	Presidente
Thomas E Jones	Vicepresidente
Mary E Barth	
Hans-Georg Bruns	
Anthony T Cope	
Philippe Danjou	
Jan Ensgtröm	
Robert P Garnett	
Gilbert Gélard	
James J Leisenring	
Warren J McGregor	
Patricia L O'Malley	
John T Smith	
Tatsumi Yamada	

 © IASCF

Aprobación por el Consejo de *Instrumentos Financieros con Opción de Venta y Obligaciones que Surgen en la Liquidación* (Modificaciones a las NIC 32 y NIC 1) emitido en febrero de 2008.

Instrumentos Financieros con Opción de Venta y Obligaciones que Surgen en la Liquidación (Modificaciones a las NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* y NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*) fue aprobado para su publicación por once de los trece miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. La profesora Barth y Sr. Garnett opinaron en contrario. Sus opiniones en contrario se establecen tras los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 32.

Sir David Tweedie	Presidente
Thomas E Jones	Vicepresidente
Mary E Barth	
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Jan Ensgtröm	
Robert P Garnett	
Gilbert Gélard	
James J Leisenring	
Warren J McGregor	
John T Smith	
Tatsumi Yamada	
Wei-Guo Zhang	

ÍNDICE

párrafos

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIC 1 *PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS*

INTRODUCCIÓN	**FC1–FC10**
El Proyecto de mejoras—revisión de la NIC 1 (2003)	**FC2–FC4**
Modificación de la NIC 1—*Información a Revelar sobre el Capital* (2005)	**FC5–FC6**
Modificaciones a la NIC 32 y NIC 1—*Instrumentos Financieros con Opción de Venta y Obligaciones que Surgen en la Liquidación* (2008)	**FC6A**
Presentación de estados financieros—Proyecto conjunto	**FC7–FC10**
DEFINICIONES	**FC11–FC13**
Estados financieros con propósito de información general	**FC11–FC13**
ESTADOS FINANCIEROS	**FC14–FC38**
Conjunto completo de estados financieros	**FC14–FC22**
Títulos de los estados financieros	FC14–FC21
Igual importancia	FC22
Desviaciones sobre las NIIF	**FC23–FC30**
Información comparativa	**FC31–FC36**
Un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo	FC31–FC32
NIC 34 *Información Financiera Intermedia*	FC33
Criterio de exención de los requerimientos	FC34–FC36
Información sobre los cambios en el patrimonio que proceden y que no proceden de los propietarios	**FC37–FC38**
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA	**FC38–FC48**
Activos corrientes y pasivos corrientes	**FC38A–FC38D**
Clasificación del componente de pasivo de un instrumento convertible	**FC38E–FC38I**
Efecto de hechos posteriores al periodo sobre el que se informa en la clasificación de pasivos	**FC39–FC48**
ESTADO DEL RESULTADO INTEGRAL	**FC49–FC73**
Información del resultado integral	**FC49–FC54**
Resultados de las actividades de operación	**FC55–FC56**
Resultados parciales	**FC57–FC58**
Intereses minoritarios	**FC59**
Partidas extraordinarias	**FC60–FC64**
Otro resultado integral—efectos fiscales relacionados	**FC65–FC68**
Ajustes por reclasificación	**FC69–FC73**
ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO	**FC74–FC75**
Efectos de la aplicación o reexpresión retroactivas	**FC74**
Presentación de dividendos	**FC75**
ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO	**FC76**
NIC 7 *Estados de Flujo de Efectivo*	**FC76**
NOTAS	**FC77–FC104**

 © IASCF

Información a revelar sobre los juicios efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad	**FC77–FC78**
Información a revelar de los datos clave de incertidumbre en las estimaciones	**FC79–FC84**
Información a revelar sobre el capital	**FC85–FC89**
Objetivos, políticas y procesos para gestionar el capital	**FC90–FC91**
Requerimientos de capital impuestos externamente	**FC92–FC97**
Objetivos de capital internos	**FC98–FC100**
Instrumentos financieros con opción de venta y obligaciones que surgen en la liquidación	**FC100A–FC100B**
Presentación de medidas por acción	**FC101–FC104**
TRANSICIÓN Y FECHA DE VIGENCIA	**FC105**
DIFERENCIAS RESPECTO AL SFAS 130	**FC106**

Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad revisó la NIC 1 Presentación de los Estados Financieros en 2007, como parte de su proyecto de presentación de estados financieros. No era la intención del Consejo reconsiderar como parte de dicho proyecto todos los requerimientos de la NIC 1.

Por conveniencia, el Consejo ha incorporado en estos Fundamentos de las Conclusiones material relevante de los Fundamentos de las Conclusiones de la revisión de la NIC 1 en 2003 y de su modificación en 2005. Los párrafos han sido renumerados y reorganizados cuando ha sido necesario para reflejar la nueva estructura de la Norma.

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la NIC 1, pero no forman parte de la misma.

Introducción

FC1 El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) emitió la primera versión de la NIC 1 *Revelación de Políticas Contables en* 1975. Fue reformada en 1994 y reemplazada en 1997 por la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.* En 2003 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad revisó la NIC 1 como parte del Proyecto de mejoras, y en 2005 el Consejo lo modificó como consecuencia de la emisión de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. En 2007 el Consejo revisó otra vez la NIC 1 como parte de su proyecto de presentación de estados financieros. Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del Consejo para alcanzar sus conclusiones en la revisión en 2003, en su modificación en 2005 y en su revisión en 2007. Incluye las razones para aceptar algunos enfoques y rechazar otros. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente manera los distintos factores.

El Proyecto de mejoras—revisión de la NIC 1 (2003)

FC2 En julio de 2001 el Consejo anunció que, como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos, emprendería un proyecto para mejorar algunas normas, incluyendo la NIC 1. El proyecto se emprendió con motivo de las preguntas y críticas recibidas, relativas a las normas por parte de reguladores de los mercados de valores, profesionales de la contabilidad y otros interesados. Los objetivos del proyecto de Mejoras consistieron en reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos dentro de las normas, así como resolver ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras adicionales. La intención del Consejo no era reconsiderar el enfoque fundamental para la presentación de estados financieros establecido por la NIC 1 en 1997.

FC3 En mayo de 2002 el Consejo publicó un proyecto de norma de *Mejoras de las Normas Internacionales de Contabilidad* propuestas, que contenía proposiciones para revisar la NIC 1. El Consejo recibió más de 160 cartas de comentarios. Tras considerar las respuestas, el Consejo emitió en 2003 una versión revisada de la NIC 1. En su revisión, los principales objetivos del Consejo eran:

(a) suministrar un marco dentro del cual una entidad evalúe cómo presentar razonablemente los efectos de las transacciones y otros sucesos, y valore si el resultado de cumplir algún requerimiento de una NIIF llevaría a una interpretación tan errónea que no ofrecería una presentación razonable;

* El IASC no publicó unos Fundamentos de las Conclusiones.

 © IASCF

(b) basar los criterios de clasificación de pasivos, como corrientes o no corrientes, únicamente en las condiciones existentes en la fecha del balance;

(c) prohibir la presentación de partidas de ingreso y gasto como "partidas extraordinarias";

(d) especificar la información a revelar sobre los juicios efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, con independencia de los que conlleven estimaciones, y que tengan el mayor efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros; y

(e) especificar la información a revelar sobre los supuestos clave de incertidumbre en las estimaciones, en la fecha del balance, que comporten un riesgo importante de originar ajustes significativos en el valor de los activos y pasivos en el ejercicio contable siguiente.

FC4 Las siguientes secciones resumen las consideraciones del Consejo para alcanzar sus conclusiones como parte de su Proyecto de mejoras en 2003:

(a) desviaciones respecto a las NIIF (párrafos FC23 a FC30)

(b) criterio de exención de los requerimientos (párrafos FC34 a FC36)

(c) efecto de los hechos ocurridos después de la fecha del periodo sobre el que se informa en la clasificación de pasivos (párrafos FC39 a FC48)

(d) resultados de las actividades de operación (párrafos FC55 y FC56)

(e) intereses minoritarios (párrafo FC59)*

(f) partidas extraordinarias (párrafos FC60 a FC64)

(g) información a revelar sobre los juicios hechos por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad (párrafos FC77 y FC78)

(h) información a revelar sobre los datos sobre incertidumbre en las estimaciones (párrafos FC79 a FC84).

Modificación de la NIC 1—*Información a Revelar sobre el Capital* (2005)

FC5 En agosto de 2005 el Consejo emitió una Modificación a la NIC 1—*Información a Revelar sobre el Capital*. La modificación añadía a la NIC 1 requerimientos para revelar información sobre:

(a) los objetivos, políticas y procesos para gestionar el capital de la entidad;

(b) datos cuantitativos sobre lo que la entidad considera como capital;

(c) si la entidad ha cumplido con los requerimientos sobre el capital; y si no ha cumplido, las consecuencias de dicho incumplimiento.

FC6 Las siguientes secciones resumen las consideraciones del Consejo para alcanzar sus conclusiones como parte de su modificación de la NIC 1 en 2005:

(a) revelaciones sobre el capital (párrafos FC85 a FC89)

(b) objetivos, políticas y procesos para gestionar el capital (párrafos FC90 y FC91)

(c) requerimientos de capital impuestos externamente (párrafos FC92 a FC97)

(d) objetivos internos referidos al capital (párrafos FC98 a FC100).

---

* En enero de 2008 el IASB emitió una modificación a la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, que cambiaba "intereses minoritarios" por "participaciones no controladoras".

Modificaciones a la NIC 32 y NIC 1—*Instrumentos Financieros con Opción de Venta y Obligaciones que Surgen en la Liquidación* (2008)

FC6A En julio de 2006 el Consejo publicó un proyecto de norma en el que proponía modificaciones a la NIC 32 y NIC 1 relacionadas con la clasificación de los instrumentos financieros con opción de venta e instrumentos con obligaciones que surgen únicamente en la liquidación. El Consejo posteriormente confirmó las propuestas y en febrero de 2008 emitió una modificación que ahora forma parte de la NIC 1.

Presentación de estados financieros—Proyecto conjunto

FC7 En septiembre de 2001 el Consejo añadió a su agenda el proyecto de información sobre el rendimiento (renombrado en marzo de 2006 "proyecto de presentación de estados financieros"). El objetivo del proyecto era mejorar la utilidad de la información presentada en el estado de resultados. El Consejo desarrolló un posible modelo nuevo para informar sobre los ingresos y gastos, y llevó a cabo algunas pruebas preliminares. De forma similar, en los Estados Unidos, el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) añadió a su agenda en octubre de 2001 un proyecto de información sobre el rendimiento, desarrolló su modelo y llevó a cabo pruebas preliminares. Las partes constituyentes plantearon sus preocupaciones sobre ambos modelos, así como sobre el hecho de que fueran diferentes.

FC8 En abril de 2004 el Consejo y el FASB decidieron trabajar en la presentación de los estados financieros mediante un proyecto conjunto. Acordaron que el proyecto debería tratar la presentación y visualización no solamente en el estado de resultados sino también en otros estados que, junto con el estado de resultados, constituirían un conjunto completo de estados financieros—el balance, el estado de cambios en el patrimonio, y el estado de flujos de efectivo. El Consejo decidió abordar el proyecto en dos fases. La Fase A trataría los estados que constituyen un conjunto completo de estados financieros y los periodos para los que se requiere su presentación. La Fase B sería llevada a cabo conjuntamente con el FASB, y trataría los aspectos más importantes en relación con la presentación y visualización de información en los estados financieros, incluyendo:

(a) principios coherentes para agregar la información en cada estado financiero.

(b) los totales y subtotales que deben presentarse en cada estado financiero.

(c) si los componentes de la partida otro resultado integral deben reclasificarse y llevarse al resultado, y, si es así, las características de las transacciones y sucesos que deben reclasificarse y cuando debe efectuarse la reclasificación.

(d) si, para presentar los flujos de efectivo de las actividades de operación, proporciona información más útil el método directo o el indirecto.

FC9 En marzo de 2006, como resultado de su trabajo en la fase A, el Consejo publicó un proyecto de norma de propuesta de modificación de la NIC 1—*Una Presentación Revisada*. El Consejo recibió más de 130 cartas de comentarios. El proyecto de norma proponía modificaciones que afectaban a la presentación de los cambios en el patrimonio que proceden de los propietarios y a la presentación del resultado integral, pero no proponía cambiar el reconocimiento, medición o revelación de información de las transacciones y otros hechos particulares requerida por otras NIIF. También proponía alinear en gran parte la NIC 1 con la norma de los Estados Unidos —SFAS 130 *Presentación del Resultado Integral*. Tras considerar las respuestas al proyecto de norma, el Consejo emitió una versión revisada de la NIC 1. El FASB decidió considerar juntas las fases A y B, y por tanto no publicó un proyecto de norma relativo a la fase A.

 © IASCF

FC10 Las siguientes secciones resumen las consideraciones del Consejo para alcanzar sus conclusiones como parte de su revisión en 2007:

(a) estados financieros con propósito de información general (párrafos FC11 a FC13)

(b) títulos de los estados financieros (párrafos FC14 a FC21)

(c) igual importancia (párrafo FC22)

(d) un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo (párrafos FC31 y FC32)

(e) NIC 34 *Información Financiera Intermedia* (párrafo FC33)

(f) presentación de los cambios de los propietarios y de los no propietarios en el patrimonio (párrafos FC37 y FC38)

(g) presentación del resultado integral (párrafos FC49 a FC54)

(h) resultados parciales (párrafos FC57 y FC58)

(i) efectos fiscales relacionados con otro resultado integral (párrafos FC65 a FC68)

(j) ajustes por reclasificación (párrafos FC69 a FC73)

(k) efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactiva (párrafo FC74)

(l) presentación de dividendos (párrafo FC75)

(m) NIC 7 *Estados de Flujos de Efectivo* (párrafo FC76)

(n) presentación de medidas “por acción” (párrafos FC101 a FC104)

(o) fecha de vigencia y transición (párrafo FC105)

(p) diferencias con el SFAS 130 (párrafo FC106).

Definiciones

Estados financieros con propósito de información general (párrafo 7)

FC11 El proyecto de norma de 2006 propuso un cambio en el párrafo explicativo de lo que incluyen los “estados financieros con propósito de información general”, con objeto de llevar a cabo una definición más genérica de un conjunto de estados financieros. El párrafo 7 del proyecto de norma establecía:

> Los estados financieros con propósito de información general comprenden aquellos que se presentan de forma separada, o dentro de otros documentos de *carácter público*, tales como los *formularios de entes reguladores* o el informe a los accionistas. [cursiva añadida]

FC12 Quienes respondieron expresaron su preocupación sobre el cambio propuesto. Argumentaron que podría entenderse que definía como estados financieros con propósito de información general a cualquier estado financiero o conjunto de estados financieros registrados ante un regulador, y podría incluir documentos distintos a informes anuales y folletos informativos. Veían este cambio como una ampliación del alcance de la NIC 1 a documentos que anteriormente no contenían toda la revelación de información requerida por la NIC 1. Quienes respondieron señalaron que el

cambio afectaría particularmente a algunas entidades (tales como pequeñas compañías no cotizadas y subsidiarias de compañías que cotizan sin usuarios externos de los informes financieros) que están requeridas por ley a depositar sus estados financieros en un registro público.

FC13 El Consejo reconoció que en algunos países la ley requiere que las entidades, coticen o no coticen, informen a las autoridades reguladoras e incluyan información en estos informes que podría estar fuera del alcance de la NIC1. Como el Consejo no pretendía ampliar la definición de los estados financieros con propósito de información general, decidió eliminar el párrafo explicativo del contenido de los "estados financieros con propósito de información general", si bien conservaba la definición correspondiente a dichos "estados financieros con propósito de información general".

Estados Financieros

Conjunto completo de estados financieros

Títulos de los estados financieros (párrafos 10)

FC14 El proyecto de norma de 2006 propuso cambios en los títulos de algunos de los estados financieros —desde "balance" a "estado de situación financiera", desde "estado de resultados" a "estado de ganancias y pérdidas" y desde "estado de flujo de efectivo" a "estado de flujos de efectivo". Además, el proyecto de norma propuso un "estado de ingresos y gastos reconocidos" y que todos los cambios en el patrimonio que proceden de los propietarios deban ser incluidos en un "estado de cambios en el patrimonio". El Consejo propuso no hacer obligatorio ninguno de estos cambios de nomenclatura.

FC15 Muchos de los que respondieron se opusieron a los cambios propuestos, señalando que los títulos existentes tenían una larga tradición y se entendían bien. Sin embargo, el Consejo se reafirmó en su opinión de que los nuevos títulos propuestos reflejan mejor la función de cada estado financiero, y señaló que una entidad podría elegir utilizar otros títulos en su informe financiero.

FC16 El Consejo reafirmó su conclusión de que el título "estado de situación financiera" no solo refleja mejor la función del estado sino que es coherente con el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*, que contiene varias referencias a la "situación financiera". El párrafo 12 del *Marco Conceptual* establece que el objetivo de los estados financieros es suministrar información sobre la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación financiera de una entidad, el párrafo 19 del *Marco Conceptual* establece que la información sobre la situación financiera se facilita principalmente en un balance. En opinión del Consejo, el título "balance" simplemente refleja que el registro de doble entrada requiere que los débitos sean iguales a los créditos. Eso no identifica el contenido o propósito del estado. En el Consejo también se destacó que "situación financiera" es un término bien conocido y aceptado, porque ha sido internacionalmente empleado en las opiniones de los auditores durante más de 20 años para describir lo que el "balance" presenta. El Consejo decidió que alineando el título del estado con su contenido y la opinión utilizada por el auditor ayudaría a los usuarios de los estados financieros.

FC17 En cuanto a los otros estados, quienes respondieron sugirieron que denominar nuevamente el balance como el "estado de situación financiera" implicaba que el "estado de flujo de efectivo" y el "estado de ingresos y gastos reconocidos" tampoco reflejan la situación financiera de una entidad. El Consejo observó que aunque estos últimos estados reflejan variaciones en la situación financiera de una entidad, tampoco pueden denominarse como "estado de cambios en la situación financiera",

 © IASCF

porque esto no reflejaría su verdadera función y objetivo (es decir, presentar los flujos de efectivo y el rendimiento, respectivamente). El Consejo reconoció que los títulos "estado de resultados" y "estado de ganancias o pérdidas" tienen un significado similar y podrían ser empleados indistintamente, y decidió mantener el título "estado de resultados" porque es más comúnmente utilizado.

FC18 El título del nuevo estado propuesto, el "estado de ingresos y gastos reconocidos", refleja un contenido más amplio que el anterior "estado de resultados". Este estado incluye ambos, los ingresos y gastos reconocidos en el resultado del periodo y los ingresos y gastos reconocidos fuera del resultado del periodo.

FC19 Muchos de los que respondieron se opusieron al título "estado de ingresos y gastos reconocidos", objetando en particular la utilización del término "reconocidos". El Consejo reconoció que el término "reconocidos" podría ser utilizado también para describir el contenido de otros estados principales porque como se explica en el párrafo 82 del *Marco Conceptual*, "reconocimiento" es "el proceso de incorporar en el balance o en el estado de resultados una partida que cumpla la definición de un elemento que satisfaga los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 83." Muchos de los que respondieron sugirieron emplear, en su lugar, el término "estado del resultado integral".

FC20 En respuesta a las preocupaciones de quienes respondieron y para converger con el SFAS 130, el Consejo decidió denominar nuevamente al nuevo estado como "estado del resultado integral". El término "resultado integral" no está definido en el *Marco Conceptual*, pero se utiliza en la NIC 1 para describir el cambio en el patrimonio de una entidad durante un periodo que procede de transacciones, sucesos y circunstancias distintos de aquellos derivados de transacciones con los propietarios, cuando actúan como tales. Aunque el término "resultado integral" se utiliza para describir la suma de todos componentes de dicho resultado integral, incluyendo el resultado del periodo, el término "otro resultado integral" se refiere a ingresos y gastos que según las NIIF están incluidos en el resultado integral pero excluidos del resultado del periodo.

FC21 Al finalizar su revisión, el Consejo confirmó que los títulos de los estados financieros utilizados en esta Norma no serían obligatorios. Los títulos se utilizarán en las futuras NIIF pero no se requiere que sean utilizados por las entidades en sus estados financieros. Algunos de quienes contestaron al proyecto de norma mostraron su preocupación de que títulos no obligatorios generarán confusión. Sin embargo, el Consejo considera que no hacer obligatorio el uso de los títulos concederá tiempo a las entidades para implementar gradualmente los cambios, conforme los nuevos títulos resulten más familiares.

Igual importancia (párrafos 11 y 12)

FC22 En el Consejo se destacó que el rendimiento financiero de una entidad no se evalúa por referencia a un solo estado financiero individual o a una sola medida dentro de un estado financiero. El Consejo cree que el rendimiento financiero de una entidad solo puede evaluarse después de haber tenido en cuenta y entendido en su totalidad todos los aspectos de los estados financieros. Por tanto, el Consejo decidió que para ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender exhaustivamente el rendimiento financiero de una entidad, todos los estados financieros dentro del conjunto completo de estados financieros deben ser presentados considerando que tienen la misma importancia.

Desviaciones sobre las NIIF (párrafos 19 a 24)

FC23 La NIC 1 (emitida en 1997) permitía a una entidad dejar de aplicar el requerimiento de una Norma "en la extremadamente excepcional circunstancia de que la gerencia

llegue a la conclusión de que el cumplimiento de un requerimiento de una Norma podría confundir, y que por tanto es precisa dicha falta de aplicación para lograr una presentación razonable" (párrafo 17, ahora párrafo 19). Cuando esta falta de aplicación ocurría, el párrafo 18 (ahora el párrafo 20) requería una revelación detallada de los hechos y circunstancias en torno a desviación, así como al tratamiento adoptado en su lugar.

FC24 El Consejo decidió aclarar en el párrafo 15 de la Norma que para que los estados financieros presenten razonablemente la situación financiera, rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad, deben representar fielmente los efectos de las transacciones y otros sucesos de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el *Marco Conceptual*.

FC25 El Consejo decidió limitar las situaciones en las que una entidad debería dejar de aplicar un requerimiento de una NIIF a circunstancias extremadamente poco frecuente en que la gerencia concluya que el cumplimiento con el requerimiento llevaría a una interpretación tan errónea, que estaría en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*. Las guías sobre este criterio establecen, que una partida estaría en conflicto con el objetivo de los estados financieros cuando no representa fielmente las transacciones, otros sucesos o condiciones que pretende representar, o pudiera razonablemente esperarse que representara y, en consecuencia, es probable que influyera en las decisiones económicas tomadas por los usuarios de los estados financieros.

FC26 Estas modificaciones proporcionan un marco dentro del cual una entidad evalúa cómo presentar razonablemente los efectos de las transacciones y de otros sucesos y condiciones, y si el resultado de cumplir con un requerimiento de una NIIF llevaría a una interpretación tan errónea que no proporcionaría una presentación razonable.

FC27 El Consejo consideró si la NIC 1 no debiera incluir un pronunciamiento sobre las desviaciones respecto a las NIIF. El Consejo decidió en contra de ese cambio, porque eliminaría la capacidad del Consejo para especificar los criterios según los cuales deben producirse la falta de aplicación de las NIIF.

FC28 Dejar de aplicar un requerimiento de una NIIF, cuando se considere necesario para lograr una presentación razonable, entraría en conflicto con el marco regulatorio en algunas jurisdicciones. La NIC 1 revisada tiene en cuenta la existencia de diferentes requerimientos de los reguladores. Requiere que cuando las circunstancias de una entidad satisfacen el criterio descrito en el párrafo FC25 para no aplicar un requerimiento de una NIIF, la entidad debería proceder de la forma siguiente:

(a) Cuando el marco regulatorio aplicable requiera —o no prohíba— desviarse del requerimiento, la entidad debería llevar a cabo la desviación y las revelaciones de información establecidas en el párrafo 20.

(b) Cuando el marco regulatorio aplicable prohíba la desviación del requerimiento, la entidad debería, en la medida de lo posible, reducir los aspectos de cumplimiento que perciba que conducen a error mediante las revelaciones establecidas en el párrafo 23.

Esta modificación permite a las entidades cumplir con los requerimientos de la NIC 1 cuando el marco regulatorio aplicable prohíbe la falta de aplicación de las normas contables, mientras mantienen el principio de que las entidades deberían, en la medida de lo posible, asegurar que los estados financieros suministran una presentación razonable.

FC29 Tras considerar los comentarios recibidos sobre el proyecto de norma de 2002, el Consejo añadió a la NIC 1 un requerimiento en el párrafo 21 de revelar el efecto de la falta de aplicación de un requerimiento de una NIIF, efectuado en un periodo

 © IASCF

anterior, sobre los estados financieros del periodo actual. Sin esta revelación, los usuarios de los estados financieros de la entidad podrían no ser conscientes de los efectos continuados de las desviaciones ocurridas en periodos anteriores.

FC30 A la vista de los estrictos criterios para dejar de aplicar un requerimiento de una NIIF, la NIC 1 incluye la presunción refutable de que si otras entidades cumplieran con ese requerimiento en circunstancias similares, el cumplimiento del requerimiento por parte de la entidad no llevaría a una interpretación engañosa tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*.

Información comparativa

Un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo (párrafo 39)

FC31 El proyecto de norma de 2006 proponía el deber de presentar, como parte del conjunto completo de estados financieros, un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo. Este estado proporcionaría a inversores y acreedores una base para evaluar la información sobre el rendimiento de la entidad durante el periodo. Sin embargo, muchos de los que respondieron expresaron su preocupación acerca de que el requerimiento incrementaría innecesariamente la revelación de información en los estados financieros, o bien resultaría impracticable, excesivo y costoso.

FC32 Al añadir un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, el proyecto de norma proponía que una entidad debería presentar tres estados de situación financiera y dos de cada uno de los otros estados. Considerando que los estados financieros de años anteriores están disponibles de inmediato para el análisis financiero, el Consejo decidió requerir únicamente dos estados de situación financiera, excepto cuando los estados financieros se hayan visto afectados por la aplicación o la reexpresión retroactivas, como se define en la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, o cuando se haya efectuado una reclasificación. En dichas circunstancias se requieren tres estados de situación financiera.

NIC 34 *Información Financiera Intermedia*

FC33 El Consejo decidió no reflejar en el párrafo 8 de la NIC 34 (esto es, al tratar los componentes mínimos de un estado financiero intermedio) su decisión de requerir la inclusión de un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo comprendido en un conjunto completo de estados financieros. La NIC 34 mantiene un enfoque de periodo contable hasta la fecha para la información intermedia, y no reproduce los requerimientos de la NIC 1 en términos de información comparativa.

Criterio de exención de los requerimientos (párrafos 41 a 44)

FC34 La NIC 1, tal como se emitió en 1997, especificaba que cuando se modifique la forma de presentación o la clasificación de las partidas de los estados financieros, también deben reclasificarse los importes correspondientes de la información comparativa, a menos que resultase impracticable hacerlo. La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.

FC35 El proyecto de norma de 2002 proponía un criterio diferente de exención para requerimientos particulares. Para la reclasificación de los importes comparativos, y su nuevo requerimiento propuesto de revelar las hipótesis clave y otras fuentes de

estimación de la incertidumbre al final del periodo sobre el que se informa (se discute en los párrafos FC79 a FC84), dicho proyecto de norma proponía que el criterio de exención debiera ser que aplicar los requerimientos requeriría un costo o esfuerzo desproporcionado.

FC36 A la vista de los comentarios de quienes respondieron sobre el proyecto de norma, el Consejo decidió que una exención basada en la evaluación hecha por la gerencia del costo o esfuerzo desproporcionado era demasiado subjetiva para ser aplicada coherentemente por distintas entidades. Es más, equilibrar los costos y beneficios era una responsabilidad del Consejo cuando establece requerimientos contables, más que de las entidades cuando los aplican. Por lo tanto, el Consejo mantuvo el criterio de "impracticabilidad" como causa de exención. Esto afecta a las exenciones establecidas ahora en los párrafos 41 a 43 y 131 de la NIC 1. La impracticabilidad es el único criterio sobre el cual las NIIF permiten exenciones específicas para aplicar requerimientos particulares, cuando el efecto de aplicarlos sea material o tenga importancia relativa.*

Información sobre los cambios en el patrimonio que proceden y que no proceden de los propietarios

FC37 El proyecto de norma de 2006 proponía separar los cambios en el patrimonio de una entidad durante un periodo, surgidos a partir de transacciones con los propietarios actuando en su condición de tales (es decir todos los cambios en el patrimonio que proceden de los propietarios), de los demás cambios en el patrimonio (es decir cambios en el patrimonio que no proceden de los propietarios). Cualquier variación en el patrimonio que proceda de los propietarios sería presentada, en el estado de cambios en el patrimonio, de forma separada de los cambios que no procedan de los propietarios.

FC38 La mayoría de quienes respondieron acogieron favorablemente esta propuesta y veían este cambio como una mejora de la información financiera, al incrementar la transparencia de aquellas partidas reconocidas en el patrimonio y que no se presentan como parte de los resultados. Sin embargo, algunos de quienes respondieron señalaron que los términos "procedentes de los propietarios" y "no procedentes de los propietarios" no estaban definidos en el proyecto de norma, ni en el *Marco Conceptual* o alguna otra parte de las NIIF, aunque son utilizados ampliamente en las normas de contabilidad nacionales. También se destacó que los términos "propietario" y "tenedores de instrumentos de patrimonio" se utilizaban indistintamente en el proyecto de norma. En el Consejo se decidió adoptar el término "procedente de los propietarios" y utilizarlo en toda la NIC 1 para converger con el SFAS 130, que utiliza el término en la definición de "resultado integral".

* En 2006 el IASB emitió la NIIF 8 *Segmentos de Operación*. Como se explica en los párrafos FC46 y FC47 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 8, dicha NIIF incluye una exención a algunos requerimientos si la información necesaria no está disponible y el costo de obtenerla fuera excesivo.

 © IASCF

Estado de situación financiera

Activos corrientes y pasivos corrientes (párrafos 68 y 71)

FC38A Como parte de su proyecto de mejoras en 2007, el Consejo identificó guías incoherentes con respecto a la clasificación de corriente/no corriente de los derivados. Algunos podrían interpretar la guía incluida en el párrafo 71 como que quería decir que se requiere que siempre se presenten como corrientes los pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar de acuerdo con la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*[*].

FC38B El Consejo espera que los criterios establecidos en el párrafo 69 se utilicen para evaluar si un pasivo financiero debe presentarse como corriente o no corriente. La categoría de "mantenidos para negociar" del párrafo 9 de la NIC 39 es a efectos de medición e incluye activos y pasivos financieros que pueden no mantenerse principalmente con propósito de negociar.

FC38C El Consejo reafirmó que si un pasivo financiero se mantiene principalmente para negociar debe presentarse como corriente independientemente de su fecha de vencimiento. Sin embargo, un pasivo financiero que no se mantenga para negociar, tal como un derivado que no sea un contrato de garantía financiera o un instrumento de cobertura designado, debe presentarse como corriente o no corriente sobre la base de su fecha de liquidación. Por ejemplo, los derivados que tienen un vencimiento de más de doce meses y se espera mantener por más de doce meses después del periodo sobre el que se informa deben presentarse como activos o pasivos no corrientes.

FC38D Por ello, el Consejo decidió eliminar la falta de uniformidad identificada mediante la modificación de los ejemplos sobre pasivos corrientes del párrafo 71. El Consejo también modificó el párrafo 68 con respecto a los activos corrientes para eliminar una incoherencia similar.

Clasificación del componente de pasivo de un instrumento convertible (párrafo 69)

FC38E Como parte de su proyecto de mejoras en 2007, el Consejo consideró la clasificación del componente de pasivo de un instrumento convertible como corriente o no corriente. El párrafo 69(d) de la NIC 1 señala que cuando una entidad no tenga un derecho incondicional a aplazar la liquidación de un pasivo por al menos doce meses después del periodo sobre el que se informa, el pasivo debe clasificarse como corriente. De acuerdo con el *Marco Conceptual*, una conversión de un pasivo en patrimonio es una forma de liquidación.

FC38F La aplicación de estos requerimientos significa que si la opción de conversión puede ejercitarse por el tenedor en cualquier momento, el componente de pasivo se clasificaría como corriente. Esta clasificación se requeriría incluso si no se requiriese a la entidad liquidar instrumentos sin convertir con efectivo u otros activos en más de doce meses después del periodo sobre el que se informa.

FC38G La NIC 1 y el *Marco Conceptual* señalan que la información sobre las situaciones de liquidez y solvencia de una entidad es útil a los usuarios. Los términos "liquidez" y "solvencia" están asociados con la disponibilidad de efectivo de una entidad. La emisión de patrimonio no da lugar a una salida de efectivo y otros activos de la entidad.

---

[*] En noviembre de 2009 el IASB modificó los requerimientos de la NIC 39 relativos a la clasificación y medición de activos dentro del alcance de la NIC 39 y los trasladó a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros.* La NIIF 9 se aplica a todos los activos dentro del alcance de la NIC 39. Los párrafos FC38A a FC38D tratan temas relevantes cuando se emitió la NIIF 1.

FC38H El Consejo concluyó que clasificar el pasivo sobre la base de los requerimientos de transferir efectivo u otros activos en lugar de sobre la liquidación refleja mejor la situación de liquidez y solvencia de una entidad, y por ello decidió modificar la NIC 1 en consecuencia.

FC38I El Consejo discutió los comentarios recibidos en respuesta a su proyecto de documento de propuesta de *Mejoras a las NIIF* publicado en 2007 y destacó que algunos de quienes respondieron estaban preocupados de que la propuesta del proyecto de documento se aplicaría a todos los pasivos, no solo a los que son componentes de instrumentos convertibles como originalmente contemplaba el proyecto de documento. En consecuencia, en *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009, el Consejo modificó la redacción de la propuesta para aclarar que la modificación se aplica solo a la clasificación de un pasivo que puede, a opción de la contraparte, liquidarse mediante la emisión de instrumentos de patrimonio de la entidad.

Efecto de los sucesos posteriores a la fecha del periodo sobre el que se informa en la clasificación de pasivos (párrafos 69 a 76)

FC39 El párrafo 63 de la NIC 1 (emitida en 1997) incluía lo siguiente:

> Una empresa debería continuar clasificando como no corrientes sus préstamos a largo plazo que acumulan o devengan intereses, incluso si deben liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha de balance si:
>
> (a) el plazo original de los mismos era por un periodo mayor de doce meses;
>
> (b) la empresa tiene la intención de refinanciar los préstamos a largo plazo; y
>
> (c) tal intención está respaldada con un acuerdo de refinanciación, o reestructuración de los pagos, que se ha realizado antes de que se haya autorizado la emisión de los estados financieros.

FC40 El párrafo 65 establece:

> Algunos contratos de préstamo incorporan compromisos por parte del prestatario (cláusulas), que tienen el efecto de hacer pagadero el reembolso a voluntad del prestamista, si se infringen ciertas condiciones relacionadas con la situación financiera del prestatario. En dichas circunstancias, el pasivo se clasifica como no corriente solamente cuando:
>
> (a) el prestamista haya acordado, con anterioridad a la aprobación de los estados financieros, no reclamar el reembolso como consecuencia de la infracción; y
>
> (b) no es probable que se produzcan nuevas infracciones dentro de los doce meses posteriores a la fecha de balance.

FC41 En el Consejo se consideraron dichos requerimientos y se concluyó que las refinanciaciones, o la comunicación de una renuncia del derecho que tiene el prestamista a reclamar el reembolso, que tengan lugar con posterioridad al periodo sobre el que se informa, no deben de tenerse en cuenta en la clasificación de un pasivo.

FC42 En consecuencia, el proyecto de norma de 2002 proponía:

 © IASCF

(a) Modificar el párrafo 63 para especificar que un pasivo financiero a largo plazo, que deba liquidarse en un periodo de los doce meses dentro de la fecha del balance, no debe clasificarse como pasivo no corriente porque se haya completado un acuerdo de refinanciación, o reestructuración de pagos, a largo plazo después de la fecha de balance y antes de que se autorice la emisión de los estados financieros. Esta modificación no afectaría a la clasificación de un pasivo como no corriente cuando la entidad tenga, de acuerdo con las condiciones existentes en el préstamo, la facultad discrecional de refinanciar o renovar sus obligaciones durante, al menos, doce meses después a la fecha de balance.

(b) Modificar el párrafo 65 para especificar que un pasivo financiero que se convierte en exigible porque la entidad ha infringido una condición del contrato de préstamo, debe clasificarse como corriente en la fecha de balance incluso si el prestamista hubiera acordado con posterioridad a la fecha de balance y antes de autorizarse la emisión de los estados financieros, no reclamar el reembolso como consecuencia de la infracción. Sin embargo, si el prestamista hubiese acordado, en la fecha del balance, conceder un periodo de gracia dentro del cual la entidad pueda rectificar la infracción comprometiéndose durante el mismo el prestamista a no exigir el reembolso inmediato, el pasivo se clasificará como no corriente si debe liquidarse, sin considerar dicha infracción del contrato de préstamo, al menos doces meses después de la fecha de balance y:

(i) la entidad rectifica la infracción dentro del periodo de gracia; o

(ii) cuando se autoriza la emisión de los estados financieros, el periodo de gracia no ha terminado y es probable que la infracción será rectificada.

FC43 Algunos de los que respondieron estaban en desacuerdo con estas propuestas. Ellos defendían clasificar un pasivo como corriente o no corriente en función de si se espera utilizar activos corrientes de la entidad, en lugar de hacerlo estrictamente a partir de su fecha de vencimiento y de su grado de exigibilidad al final del periodo sobre el que se informa. En su opinión, esto proporcionaría más información relevante sobre el efecto futuro de los pasivos sobre el calendario de flujos de recursos de la entidad.

FC44 Sin embargo, en el Consejo se decidió que los siguientes argumentos para cambiar los párrafos 63 y 65 eran más convincentes:

(a) La refinanciación de un pasivo, después de la fecha de balance, no afecta a la liquidez y solvencia de la entidad *en la fecha de balance*, la presentación de la cual debería reflejar los acuerdos contractuales en vigor en dicha fecha. En consecuencia, es un suceso que no implica ajustes de acuerdo con la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance* y, por tanto, no debería afectar a la presentación del balance de la entidad.

(b) No es lógico adoptar un criterio en el que la clasificación como “no corrientes” de obligaciones a corto plazo, que se esperan renovar durante al menos doce meses después de la fecha de balance, dependa de si la renovación es a voluntad de la entidad, y entonces establecer una excepción basada en la refinanciación que tenga lugar después de la fecha de balance.

(c) En las circunstancias establecidas en el párrafo 65, a menos que el prestamista haya renunciado a su derecho a exigir el reembolso inmediato, o haya concedido un periodo de gracia dentro del cual la entidad pueda rectificar la infracción del acuerdo del préstamo, la situación financiera de la entidad en la fecha de balance sería que la entidad no tendría un derecho absoluto para diferir el reembolso, a partir de los términos del acuerdo de préstamo. La concesión de una renuncia o un periodo de gracia cambia los términos del

acuerdo de préstamo. Por tanto, la comunicación a una entidad por parte del prestamista, después de la fecha de balance, de una renuncia o la concesión de un periodo de gracia de al menos doce meses no cambia la naturaleza del pasivo a no corriente hasta que ocurran.

FC45 La NIC 1 incluye ahora las modificaciones propuestas en 2002, con un cambio. El cambio tiene relación con la clasificación de un préstamo a largo plazo cuando, al final del periodo sobre el que se informa, el prestamista haya concedido un periodo de gracia dentro del cual una infracción de algún término del acuerdo de contrato puede ser rectificada, y durante el cual el prestamista no puede reclamar el reembolso inmediato del préstamo.

FC46 El proyecto de norma proponía que este préstamo debía ser clasificado como no corriente si debe liquidarse, sin tener en cuenta la infracción, al menos doce meses después de la fecha de balance y:

(a) la entidad rectifica la infracción dentro del periodo de gracia; o

(b) cuando se autoriza la emisión de los estados financieros, el periodo de gracia no ha terminado y es probable que la infracción será rectificada.

FC47 Tras considerar los comentarios de quienes respondieron, el Consejo decidió que la ocurrencia o probabilidad de la rectificación de una infracción después del periodo sobre el que se informa es irrelevante respecto a las condiciones que existan al final del periodo sobre el que se informa. La NIC 1 revisada requiere que, para que el préstamo sea clasificado como no corriente, el periodo de gracia debe finalizar al menos doce meses después del periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 75). Por tanto, las condiciones (a) y (b) del párrafo FC46 son redundantes.

FC48 El Consejo consideró los argumentos de que, cuando se hubiera concedido un periodo de gracia para remediar una infracción en un contrato de préstamo a largo plazo antes del final del periodo sobre el que se informa, el préstamo debería ser clasificado como no corriente independientemente de la duración del periodo de gracia. Estos argumentos se basan en la opinión de que, al final del periodo sobre el que se informa, el prestamista no tiene un derecho incondicional a reclamar el reembolso antes de la fecha de vencimiento original (es decir, si la entidad remedia la infracción durante el periodo de gracia, tiene derecho a reembolsar el préstamo en la fecha de vencimiento original). Sin embargo, el Consejo concluyó que una entidad debería clasificar un préstamo como no corriente sólo si tiene un derecho incondicional a diferir la liquidación del préstamo al menos doce meses después del periodo sobre el que se informa. Este criterio se centra en los derechos legales de la entidad, más que en los que corresponden al prestamista.

Estado del resultado integral

Información del resultado integral (párrafo 81)

FC49 El proyecto de norma de 2006 proponía que todos los cambios que no proceden de los propietarios en el patrimonio debían presentarse en un único estado o en dos estados. En el caso de presentación en un único estado, todas las partidas de ingresos y gastos se presentan juntas. En el caso de presentación en dos estados, el primer estado (“estado de resultados”) presenta los ingresos y gastos reconocidos en el resultado del periodo y el segundo estado (“estado del resultado integral”) comienza con el resultado del periodo y presenta, además, las partidas de ingresos y gastos que las NIIF requieren o permiten reconocer fuera del resultado del periodo. Estas partidas incluyen, por ejemplo, las diferencias de conversión relacionadas con negocios en el extranjero y las ganancias o pérdidas en activos financieros

 © IASCF

disponibles para la venta*. El estado del resultado integral no incluye las transacciones con los propietarios cuando actúan en su condición de tales. Estas transacciones se presentan en el estado de cambios en el patrimonio.

FC50 Quienes respondieron al proyecto de norma tenían opiniones diversas sobre si el Consejo debería permitir la posibilidad de elegir presentar los cambios en el patrimonio que no proceden de los propietarios en uno o dos estados. Muchos de los que respondieron estaban de acuerdo con la propuesta del Consejo de mantener como alternativas el enfoque de dos estados y el enfoque de único estado y unos pocos instaron al Consejo a exigir uno de ellos. Sin embargo, la mayoría de quienes respondieron preferían el enfoque de dos estados, porque distingue el resultado del periodo y el total del resultado integral; ya que creían que con el enfoque de dos estados, el "estado de resultados" se mantiene como un estado financiero importante. Quienes respondieron apoyaron la presentación de dos estados financieros como una medida transitoria hasta que el Consejo desarrolle los principios para determinar los criterios para la inclusión de las partidas en el resultado del ejercicio o en el otro resultado integral.

FC51 El proyecto de norma de 2006 expresaba la preferencia del Consejo de un único estado para todos los cambios en el patrimonio que no proceden de los propietarios. El Consejo señaló varias razones para esta preferencia. Todas partidas de cambios que no proceden de los propietarios en el patrimonio cumplen con las definiciones de ingresos y gastos del *Marco Conceptual*. El *Marco Conceptual* no define el resultado del periodo, ni proporciona criterios para distinguir las características de las partidas que deben incluirse en el resultado del periodo de aquéllas que deben ser excluidas del mismo. Por tanto, en el Consejo se decidió que era conceptualmente correcto, para una entidad, presentar todos cambios que no proceden de los propietarios en el patrimonio (es decir todos ingresos y gastos reconocidos en un periodo) en un único estado, puesto que no existen principios claros o características comunes que puedan ser utilizadas para separar los ingresos y gastos en dos estados.

FC52 Sin embargo, en las discusiones del Consejo con las partes interesadas, quedó claro que muchos se oponían fuertemente al concepto de un único estado. Argumentaron que se prestaría una atención excesiva a la última línea del estado único. Además, muchos argumentaron que era prematuro para el Consejo concluir que la presentación de los ingresos y gastos en un único estado fuera una mejora de la información financiera sin abordar también los otros aspectos de la presentación y visualización, concretamente el de decidir qué categorías y partidas deben presentarse en un estado de ingresos y gastos reconocidos.

FC53 A la luz de estas opiniones, a pesar de que prefería un estado único, el Consejo decidió que una entidad debe tener la opción de presentar todos los ingresos y gastos reconocidos en un periodo en uno o dos estados. Se prohíbe a una entidad presentar componentes de ingresos y gastos (es decir cambios en el patrimonio que no proceden de los propietarios) en el estado de cambios en el patrimonio.

FC54 Muchos de los que respondieron estaban en desacuerdo con la preferencia del Consejo, y pensaron que cualquier decisión en esta etapa sería prematura. En su opinión, la decisión sobre el enfoque de un único estado o dos, debía someterse a una consideración posterior. Instaron al Consejo a abordar otros aspectos de la presentación y visualización, en concreto a decidir qué categorías y partidas deben presentarse en el "estado del resultado integral". El Consejo reafirmó sus motivos para preferir el enfoque de un único estado y acordó abordar otros aspectos de la visualización y presentación en la siguiente etapa del proyecto.

---

* La NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, emitida en noviembre de 2009 eliminó la categoría de activos financieros disponibles para la venta. Este párrafo se refiere a asuntos relevantes cuando se emitió la NIC 1.

Resultados de las actividades de operación

FC55 La NIC 1 omite el requerimiento de la versión de 1997 de revelar los resultados de las actividades de operación como una partida del estado de resultados. Las "actividades de operación" no están definidas en la NIC 1, y el Consejo decidió no requerir la revelación de una partida carente de definición.

FC56 El Consejo reconoce que una entidad podría elegir revelar los resultados de las actividades de operación, o una partida similar, incluso a pesar de que este término no esté definido. En estos casos, el Consejo destaca que la entidad debería asegurar que el importe revelado es representativo de actividades que normalmente estarían consideradas "de operación". En opinión del Consejo, podría inducir a error y deterioraría la comparabilidad de los estados financieros si partidas con naturaleza de operación fueran excluidas de los resultados de actividades de operación, incluso si así hubiera sido la práctica del sector. Por ejemplo, sería inadecuado excluir partidas claramente relacionadas con las operaciones (tales como rebajas del valor de los inventarios y gastos de reestructuración y reubicación) porque se producen de forma irregular o infrecuente, o porque sus importes no son usuales. De forma similar, sería inapropiado excluir partidas sobre la base de que no conllevan flujos de efectivo, tales como los gastos de depreciación y amortización.

Saldos intermedios de resultados (párrafo 82)

FC57 Según la revisión, la NIC 1 requiere un saldo intermedio con el resultado del periodo en el estado del resultado integral. Si una entidad elige presentar el resultado integral utilizando dos estados, debe comenzar el segundo estado con el resultado del periodo —la última línea del primer estado (el "estado de resultados")— y mostrar inmediatamente después los otros componentes del resultado integral. El Consejo concluyó que esta es la mejor forma de conseguir el objetivo de igualdad de importancia (véase el párrafo FC22) para la presentación de ingresos y gastos. Una entidad que elija mostrar el resultado integral en un estado, debería incluir el resultado del periodo como un subtotal dentro de dicho estado.

FC58 El Consejo reconoció que las partidas incluidas en el resultado del periodo no poseen características únicas que les permitan distinguirse de las otras partidas que se incluyen en otro resultado integral. Sin embargo, el Consejo y su predecesor han requerido que algunas partidas se reconozcan fuera del resultado del ejercicio. El Consejo deliberará en la siguiente fase del proyecto sobre cómo deben presentarse las partidas de ingresos y gastos en el estado del resultado integral.

Intereses minoritarios (párrafo 83)*

FC59 La NIC 1 requiere que tanto el "resultado atribuible a los intereses minoritarios" como el "resultado atribuible a los propietarios de la controladora" se presenten en el estado de resultados de acuerdo con el párrafo 83. Estos importes se presentarán como distribuciones del resultado, no como partidas de ingresos o gastos. Se ha añadido un requerimiento similar para el estado de cambios en el patrimonio, en el párrafo 106(a). Estos cambios son coherentes con la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, que requiere que en un balance (ahora denominado "estado de situación financiera") consolidado se presenten los intereses minoritarios dentro del patrimonio, porque dichos intereses no cumplen con la definición de pasivo del *Marco Conceptual*.

---

* En enero de 2008 el IASB emitió una modificación a la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, que cambiaba "intereses minoritarios" por "participaciones no controladoras".

 © IASCF

Partidas extraordinarias (párrafo 87)

FC60 La NIC 8 *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables* (emitida en 1993) requería que las partidas extraordinarias fueran reveladas en el estado de resultados de forma separada del resultado de actividades ordinarias La NIC 8 definía "partidas extraordinarias" como "ingresos o gastos que surgen por sucesos o transacciones que son claramente distintas de las actividades ordinarias de la empresa y que, por tanto, no se espera que se repitan con frecuencia o regularidad".

FC61 En 2002, el Consejo decidió eliminar el concepto de partidas extraordinarias de la NIC 8, y en consecuencia prohibir la presentación partidas de ingresos y gastos como "partidas extraordinarias" dentro del estado de resultados y en las notas. Por tanto, de acuerdo con la NIC 1, ninguna partida del resultado se presentará como surgida fuera de las actividades ordinarias de la entidad.

FC62 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma de 2002 argumentaron que las partidas extraordinarias se deben presentar como un componente separado del estado de resultados, porque son claramente distintas del resto de partidas de ingresos y gastos, y porque dicha presentación destaca, ante los usuarios de los estados financieros, las partidas de ingresos y gastos a las que se debe prestar menos atención cuando se va a predecir el rendimiento futuro de una entidad.

FC63 El Consejo concluyó que las partidas tratadas como extraordinarias son producto de los riesgos de la actividad normal afrontados por una entidad, y no está justificada su presentación en un componente separado del estado de resultados. La naturaleza o función de una transacción u otro suceso, más que su frecuencia, deberían determinar su presentación dentro del estado de resultados. Las partidas clasificadas actualmente como "extraordinarias" son solamente un subconjunto de las partidas de ingresos y gastos cuya revelación podría estar justificada porque ayudan a los usuarios a predecir el rendimiento futuro de la entidad.

FC64 Eliminar la categoría de partidas extraordinarias elimina la necesidad de una segregación arbitraria de los efectos de sucesos externos relacionados —algunos recurrentes y otros no— en el resultado de la entidad en el periodo. Por ejemplo, habrían sido necesarias distribuciones arbitrarias para estimar el efecto financiero de un terremoto en el resultado de una entidad si ocurre durante un bajón cíclico importante de la actividad económica. Además, el párrafo 97 de la NIC 1 requiere revelar la naturaleza e importe de las partidas significativas de ingresos y gastos.

Otro resultado integral—efectos fiscales relacionados (párrafos 90 y 91)

FC65 El proyecto de norma de 2006 proponía permitir que los componentes de "otros ingresos y gastos reconocidos" (ahora denominados "otro resultado integral") se presentaran antes de impuestos ("presentación en términos brutos") o después de los efectos fiscales relacionados ("presentación en términos netos"). La "presentación en términos brutos" facilitaría la posibilidad de atribuir las partidas de otro resultado integral al resultado del periodo, ya que las partidas del resultado del periodo generalmente se presentan antes de impuestos. La "presentación en términos netos" facilitaría la identificación de las partidas de otro resultado integral en la sección del patrimonio del estado de situación financiera. Una mayoría de los comentaristas apoyaron permitir ambos enfoques. El Consejo reafirmó su conclusión de que los componentes de otro resultado integral pudieran presentarse de cualquiera de estas dos formas (a) neto de efectos fiscales relacionados o (b) antes de los efectos fiscales relacionados.

FC66 Independientemente de que se escogiera una presentación antes o después de impuestos, el proyecto de norma propuso requerir la revelación del importe del gasto

o ingreso por el impuesto a las ganancias distribuido por separado entre los componentes individuales del otro resultado integral, en línea con el SFAS 130. Muchos de los que respondieron estaban en principio de acuerdo con la revelación de esta información, porque reconocían que ayudaba a mejorar la transparencia y claridad de dicha información, en particular cuando los componentes de otro resultado integral tributaban a tasas diferentes de aquellas que se aplican al resultado del ejercicio.

FC67 Sin embargo, la mayoría de quienes respondieron expresaron preocupación por tener que detallar el efecto fiscal para cada uno de los componentes de otro resultado integral. Varios de entre ellos observaron que el proceso de distribución del impuesto es arbitrario (por ejemplo puede implicar la aplicación de tasas impositivas determinadas de forma subjetiva) y algunos señalaron que esta información no está disponible de forma inmediata para algunos sectores económicos (por ejemplo, el sector de seguros), donde hay múltiples componentes de otro resultado integral y, por tanto, la distribución del impuesto implica un alto grado de subjetividad. Otros comentaron que no entendían por qué el impuesto debe atribuirse a los componentes de otro resultado integral partida por partida, cuando no hay ningún requerimiento similar para las partidas del resultado del periodo.

FC68 El Consejo decidió mantener la revelación del gasto por el impuesto a las ganancias distribuido entre cada componente de otro resultado integral. Los usuarios de los estados financieros requerían con frecuencia información adicional sobre los importes fiscales relacionados con los componentes de otro resultado integral, porque los tipos impositivos diferían habitualmente de aquellos aplicados al resultado del periodo. En el Consejo también se observó que una entidad debería tener disponible dicha información y que, por tanto, el requerimiento de revelación no conllevaría ningún coste adicional para los preparadores de estados financieros.

Ajustes por reclasificación (párrafos 92 a 96)

FC69 En el proyecto de norma de 2006, el Consejo propuso que una entidad debería presentar por separado los ajustes por reclasificación. Estos ajustes son los importes, reclasificados en el resultado del periodo actual, que previamente fueron reconocidos en otro resultado integral. El Consejo decidió que tales ajustes eran necesarios para evitar una doble contabilización de partidas al determinar el total del resultado integral, cuando dichas partidas se reclasificaban como resultado del periodo de acuerdo con las NIIF. La opinión del Consejo era que una presentación separada de los ajustes por reclasificación es esencial para informar a los usuarios de esos importes, que se incluyen como ingresos y gastos en periodos diferentes —como ingresos o gastos en otro resultado integral de periodos anteriores y como ingresos o gastos en el resultado del periodo actual. Sin dicha información, los usuarios podrían encontrar difícil evaluar el efecto general de las reclasificaciones en el resultado y calcular la ganancia o pérdida en conjunto asociada a los activos financieros disponibles para la venta[*], coberturas de flujos de efectivo y en la conversión o disposición de negocios en el extranjero.

FC70 La mayoría de quienes respondieron estaban de acuerdo con la decisión del Consejo, y creían que la revelación de información sobre los ajustes por reclasificación es importante para comprender la forma en que los componentes, reconocidos en el resultado, se relacionan con otras partidas reconocidas en el patrimonio en dos periodos diferentes. Sin embargo, algunos de los que respondieron sugirieron que el Consejo debe usar el término “reciclaje” en lugar de “reclasificación” puesto que el primero es más común. El Consejo concluyó que ambos términos son similares en

[*] La NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, emitida en noviembre de 2009 eliminó la categoría de activos financieros disponibles para la venta. Este párrafo se refiere a asuntos relevantes cuando se emitió la NIC 1.

 © IASCF

significado, pero decidió utilizar el término “ajuste por reclasificación” para converger con la terminología utilizada en el SFAS 130.

FC71 El proyecto de norma propuso permitir la presentación de los ajustes por reclasificación en el estado de ingresos y gastos reconocidos (ahora “estado del resultado integral”) o en las notas. La mayoría de los que respondieron apoyaron este enfoque.

FC72 Algunos de los que respondieron destacaron ciertas incoherencias en la definición de “ajustes por reclasificación” en el proyecto de norma (ahora párrafos 7 y 93 de la NIC 1). Quienes contestaron sugirieron que el Consejo debía ampliar la definición del párrafo 7 para incluir las ganancias y pérdidas reconocidas en el periodo actual, además de aquellas reconocidas en periodos anteriores, para hacer la definición coherente con el párrafo 93. Comentaron que, sin la aclaración, podría haber diferencias entre los informes anuales e intermedios, para las reclasificaciones de partidas que, habiendo surgido en un periodo intermedio, revierten en un periodo intermedio diferente dentro del mismo periodo anual.

FC73 El Consejo decidió alinear la definición de ajustes por reclasificación con el SFAS 130, e incluir en consecuencia una referencia adicional a los “periodos actuales” dentro del párrafo 7.

Estado de cambios en el patrimonio

Efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactivas (párrafo 106(b))

FC74 Algunos de los que respondieron al proyecto de norma de 2006, pidieron al Consejo que aclarara si los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactivas, tal como se definen en la NIC 8, deben considerarse como cambios en el patrimonio que no proceden de los propietarios. En el Consejo se destacó que la NIC 1 especifica que dichos efectos se incluyen en el estado de cambios en el patrimonio. Sin embargo, el Consejo decidió aclarar que los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactiva no son cambios en el patrimonio del periodo, sino que proporcionan una conciliación entre los saldos de cierre del periodo anterior y los de apertura, dentro del estado de cambios en el patrimonio.

Presentación de dividendos (párrafo 107)

FC75 El Consejo reafirmó su conclusión de requerir la presentación de dividendos en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas, ya que los dividendos son distribuciones a los propietarios, actuando en su condición de tales, y el estado de cambios en el patrimonio presenta todos los cambios en el patrimonio que proceden de los propietarios. El Consejo concluyó que una entidad no debería presentar los dividendos en el estado del resultado integral, porque dicho estado presenta los cambios en el patrimonio que no proceden de los propietarios.

Estado de flujos de efectivo

NIC 7 Estados de Flujo de Efectivo (párrafo 111)

FC76 El Consejo consideró si la sección de actividades de operación correspondiente al método indirecto de presentación del estado de flujos de efectivo debería comenzar con el total del resultado integral, en lugar de con el resultado como se requiere en la NIC 7 *Estados de Flujo de Efectivo*. Cuando los componentes de otro resultado integral no fueran partidas que movieran efectivo, se considerarían elementos de conciliación, que permitirían llegar a los flujos de efectivo procedentes de las

actividades de operación, y supondrían un añadido para al estado de flujos de efectivo sin implicar ningún contenido informativo. El Consejo concluyó que no se requiriera la modificación de la NIC 7; sin embargo, como se mencionó en el párrafo FC14 el Consejo decidió etiquetar nuevamente este estado financiero como "estado de flujos de efectivo".

Notas

Información a revelar sobre los juicios efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad (párrafos 122 a 124)

FC77 La NIC 1 revisada requiere la revelación de información sobre los juicios, aparte de aquéllos que supongan estimaciones, que la gerencia haya efectuado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, y que tengan un efecto muy significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros (véase el párrafo 122). Un ejemplo de estos juicios es la forma en que la gerencia determina si los activos financieros son inversiones mantenidas hasta el vencimiento. El Consejo decidió que la revelación de los más importantes juicios de esta naturaleza permitiría a los usuarios de los estados financieros comprender mejor cómo se aplican las políticas contables, así como hacer comparaciones entre entidades con respecto a los fundamentos sobre los que la gerencia efectúa dichos juicios.

FC78 Los comentarios recibidos al proyecto de norma de 2002 indicaban que el propósito de la información a revelar propuesta no quedaba claro. Por consiguiente, el Consejo modificó la información a revelar para excluir explícitamente los juicios que impliquen estimaciones (los cuales son el objeto de la información a revelar en el párrafo 125) y añadió otros cuatro ejemplos de los tipos de juicios a revelar (véase los párrafos 123 y 124).

Información a revelar sobre los datos clave de incertidumbre en las estimaciones (párrafos 125 a 133)

FC79 La NIC 1 requiere la revelación de las hipótesis que afectan al futuro, y otros datos clave de incertidumbre en las estimaciones al final del periodo sobre el que se informa, siempre que tengan un riesgo significativo de producir ajustes significativos en el valor en libros de los activos y pasivos dentro del periodo contable próximo. Para dichos activos y pasivos, las informaciones a revelar propuestas incluyen detalles de:

(a) su naturaleza; y

(b) su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 125).

FC80 La determinación del importe en libros de algunos activos y pasivos requerirá la estimación, al final del periodo sobre el que se informa, de los efectos de sucesos futuros inciertos sobre dichos activos y pasivos. Por ejemplo, en ausencia de precios de mercado observados recientemente, que se empleen para medir los correspondientes activos y pasivos, se necesitan estimaciones orientadas al futuro para medir el importe recuperable de las diferentes clases de propiedades, planta y equipo; del efecto de la obsolescencia tecnológica sobre los inventarios; de las provisiones condicionadas por los desenlaces futuros de litigios en curso y de los pasivos por beneficios a los empleados a largo plazo tales como las obligaciones por pensiones. Estas estimaciones involucran hipótesis sobre elementos tales como el ajuste por riesgo en los flujos de efectivo o las tasas de descuento empleadas, los cambios futuros previstos en los salarios o las variaciones futuras en los precios que

 © IASCF

afectan a otros costos. Con independencia de la diligencia con que una entidad estime el importe en libros de los activos y pasivos sujetos a una incertidumbre significativa en las estimaciones de final del periodo sobre el que se informa, la revelación de información en forma de valores puntuales, dentro del estado de situación financiera, sobre las características de dichas estimaciones, no es capaz facilitar información sobre las incertidumbres en las estimaciones que aparecen involucradas en la medición de dichos activos y pasivos, ni de las implicaciones que las mismas tienen sobre el resultado del periodo.

FC81 El *Marco Conceptual* establece que "Las decisiones económicas efectuadas por los usuarios de los estados financieros requieren una evaluación de la capacidad que la entidad tiene de generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como la proyección temporal y la certeza de su generación". El Consejo decidió que la revelación de información sobre hipótesis y otros datos clave sobre la incertidumbre en las estimaciones, hechas al final del periodo sobre el que se informa, mejoran la relevancia, fiabilidad y comprensibilidad de la información presentada en los estados financieros. Estas hipótesis y otros datos clave sobre la incertidumbre en las estimaciones se refieren a las estimaciones que ofrezcan una mayor dificultad, subjetividad o complejidad en el juicio para la gerencia. Por tanto, la información a revelar, de acuerdo con el párrafo 125 de la NIC 1 revisada, se efectuaría con respecto a relativamente pocos activos o pasivos (o clases de ellos).

FC82 El proyecto de norma de 2002 proponía la revelación de algunos "datos clave para la medición de la incertidumbre". A la luz de los comentarios recibidos de que no quedaba claro el propósito de esta revelación, el Consejo decidió:

(a) modificar el objeto de dicha información a revelar a "datos sobre la incertidumbre en las estimaciones al final del periodo sobre el que se informa"; y

(b) aclarar en la Norma revisada que la información a revelar no se aplica a activos y pasivos medidos a valor razonable a partir de observaciones recientes de los precios de mercado (véase el párrafo 128 de la NIC 1).

FC83 Cuando los activos y pasivos se miden a valor razonable sobre la base de precios de mercado recientemente observados, los futuros cambios en los importes en libros no procederían de la utilización de estimaciones para medir los activos y pasivos al final del periodo sobre el que se informa. La utilización de precios de mercado observados para medir activos o pasivos elimina la necesidad de llevar a cabo estimaciones al final del periodo sobre el que se informa. Los precios de mercado reflejan adecuadamente los valores razonables al final del periodo sobre el que se informa, aunque los futuros precios de mercado podrían ser diferentes. El objetivo de la medición a valor razonable es reflejar el valor razonable en la fecha de medición, no predecir valores futuros.

FC84 La NIC 1 no prescribe la forma o detalle particular de la información a revelar. Las circunstancias difieren de una entidad a otra, y la naturaleza de la incertidumbre en las estimaciones al final del periodo sobre el que se informa tiene muchas facetas. La NIC 1 limita el alcance de la información a revelar a partidas que tengan un riesgo significativo de dar lugar a ajustes significativos en el valor en libros de los activos o pasivos dentro del ejercicio contable próximo. A mayor periodo futuro en el que la información a revelar esté relacionada, mayor sería el rango de partidas que cumplirían los requisitos para la revelación, y menos específicas son las revelaciones que podrían efectuarse sobre los activos o pasivos particulares. Un periodo superior al siguiente ejercicio contable podría oscurecer la información relevante principal con otras revelaciones.

Información a revelar sobre el capital (párrafos 134 y 135)

FC85 En julio de 2004 el Consejo publicó el proyecto de norma 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. Como parte de dicho proyecto, el Consejo consideró si debería requerir revelaciones de información sobre el capital.

FC86 El nivel de capital de una entidad y cómo se gestiona son factores importantes a considerar por los usuarios para evaluar el perfil de riesgo de una entidad, así como su capacidad para resistir sucesos futuros inesperados. El nivel de capital podría también afectar la capacidad de la entidad para pagar dividendos. En consecuencia, el Proyecto de Norma 7 proponía revelar información sobre el capital.

FC87 En el Proyecto de Norma 7, el Consejo decidió que no debería limitar los requerimientos de información a revelar sobre el capital a las entidades que están sujetas a requerimientos de capital externos (por ejemplo requerimientos de capital, procedentes de reguladores, establecidos por la legislación u otra normativa). El Consejo cree que la información sobre el capital es útil para todas las entidades, como muestra el hecho de que algunas entidades establecen requerimientos internos sobre el capital, o que se hayan establecido normas para algunos sectores industriales. En el Consejo se destacó que la información a revelar sobre el capital no pretende sustituir las revelaciones requeridas por los reguladores. En el Consejo también se destacó que los estados financieros no deben considerarse como un sustituto para las revelaciones a los reguladores (las cuales podrían no estar disponibles para todos los usuarios) porque la función de las revelaciones de información efectuadas para los reguladores podría diferir de la función de la información a revelar para otros usuarios. Por tanto, el Consejo decidió que debe obligarse a todas entidades a presentar información sobre el capital, porque es útil para los usuarios de los estados financieros con propósito de información general. Por consiguiente, el Consejo no distinguió entre los requerimientos para entidades reguladas y no reguladas.

FC88 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma 7, cuestionaron la relevancia de la información a revelar sobre el capital en una NIIF que trata la información a revelar relativa a instrumentos financieros. En el Consejo se destacó que el capital de una entidad no está exclusivamente relacionado con los instrumentos financieros y, de este modo, la información a revelar sobre el capital tiene una relevancia más general. Por consiguiente, el Consejo incluyó estas revelaciones en la NIC 1, en lugar de en la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, la NIIF resultante del Proyecto de Norma 7.

FC89 En el Consejo también se concluyó que la decisión de una entidad de adoptar las modificaciones de la NIC 1 debe ser independiente de su decisión para adoptar la NIIF 7. En el Consejo se destacó que la emisión de una modificación separada facilita la adopción de decisiones separadas.

Objetivos, políticas y procesos para gestionar el capital (párrafo 136)

FC90 El Consejo decidió que la información a revelar sobre el capital debe situarse en el contexto donde se comentan los objetivos, políticas y procesos para gestionar el capital de la entidad. Esto es así porque el Consejo cree que estos comentarios comunican información relevante sobre la estrategia de capital de la entidad, a la vez que facilitan el contexto para otras revelaciones.

FC91 En el Consejo se consideró si una entidad puede tener una visión del capital diferente de lo que las NIIF definen como patrimonio. En el Consejo se destacó que, aunque para los propósitos de esta información a revelar el capital se correspondería generalmente con el patrimonio, tal como se define en las NIIF, podría también incluir o excluir algunos componentes. En el Consejo se destacó que esta información a revelar pretende dar a las entidades la oportunidad de describir cual es su punto de

 © IASCF

vista sobre los componentes del capital que gestionan, si éste es diferente de lo que las NIIF definen como patrimonio.

Requerimientos de capital impuestos externamente (párrafo 136)

FC92 El Consejo consideró si debiera obligarse a revelar información sobre cualquier requerimiento informativo impuesto externamente. Este requerimiento de capital podría ser:

(a) un requerimiento general para el sector económico con el cual deben cumplir todas las entidades de la industria; o

(b) un requerimiento específico para la entidad, impuesto sobre esa entidad en particular por su supervisor prudente u otro regulador.

FC93 En el Consejo se destacó que algunos sectores económicos y países tienen requerimientos de capital generales para toda la industria, y otros no. Así, el Consejo concluyó que no debería requerirse la revelación de requerimientos generales para una industria, o el cumplimiento de tales requerimientos, ya que esta información a revelar no conduciría a la comparabilidad entre entidades diferentes, o entre entidades similares en países diferentes.

FC94 El Consejo concluyó que la revelación de la existencia y nivel de los requerimientos de capital específicos para la entidad es información importante para los usuarios, porque les informa sobre la evaluación del riesgo hecha por el regulador. Esta información a revelar mejora la transparencia y disciplina de mercado.

FC95 Sin embargo, en el Consejo se destacaron los siguientes argumentos en contra de requerir la revelación de los requerimientos de capital específicos para la entidad que le vengan impuestos externamente.

(a) Los usuarios de los estados financieros podrían confiar principalmente en la evaluación del regulador del riesgo de solvencia, sin llevar a cabo su propia evaluación.

(b) El enfoque de la evaluación del riesgo de un regulador es para aquéllos cuyos intereses pretenden proteger las regulaciones (por ejemplo depositantes o asegurados). Este énfasis es diferente del que corresponde al accionista. De este modo, podría llevar a errores sugerir que la evaluación del riesgo del regulador podría, o debía, ser sustitutivo del análisis independiente hecho por los inversores.

(c) La revelación de los requerimientos de capital específicos para la entidad, impuestos por un regulador, podría debilitar la capacidad del regulador para imponer tales requerimientos. Por ejemplo, la información podría provocar la retirada de fondos de los depositantes, una posibilidad que podría desanimar a los reguladores a la hora de imponer requerimientos. Además, se haría público el diálogo de una entidad regulatoria, lo cual podría no ser apropiado en todas circunstancias.

(d) Puesto que los diferentes reguladores tienen distintas herramientas disponibles, por ejemplo requerimientos formales y persuasión informal, un requerimiento para revelar los requerimientos de capital específicos para la entidad podría no estar estructurado de una forma que conduzca al suministro de información comparable entre entidades.

(e) La revelación de los requerimientos de capital (y por tanto, de los juicios regulatorios) podría dificultar una comunicación clara a la entidad de la

evaluación del regulador, al crear incentivos para utilizar una persuasión informal y otros mecanismos no formales.

(f) Los requerimientos de la información a revelar no se deben centrar en los requerimientos de capital específicos para una entidad de forma aislada, sino que deben centrarse en cómo esos requerimientos de capital específicos para una entidad afectan al modo en que una entidad gestiona y determina la adecuación de sus recursos de capital.

(g) El requerimiento de revelar los requerimientos de capital específicos para una entidad impuesto por un regulador no es parte del Pilar 3 del Marco Conceptual de Basilea II desarrollado por el Comité de Basilea de Supervisión de las Entidades Bancarias.

FC96 Teniendo en cuenta todos los argumentos anteriores, el Consejo decidió no requerir información cuantitativa de los requerimientos de capital impuestos externamente. En su lugar, decidió requerir la revelación de información sobre si la entidad ha cumplido con todos los requerimientos de capital impuestos externamente durante el periodo y, en caso contrario, informar sobre las consecuencias del incumplimiento. Esto preserva la confidencialidad entre los reguladores y la entidad, a la vez que alerta a los usuarios de las infracciones de los requerimientos sobre el capital y sus consecuencias.

FC97 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma 7 no estaban de acuerdo en que se debiera revelar información sobre las infracciones de los requerimientos de capital impuestos externamente. Argumentaron que la revelación de información sobre las infracciones de los requerimientos de capital impuestos externamente, así como sobre las medidas regulatorias asociadas impuestas posteriormente, podría perjudicar a las entidades de forma desproporcionada. El Consejo no fue persuadido por dichos argumentos, porque cree que esta preocupación indica que la información sobre las infracciones de los requerimientos de capital impuestos externamente podría ser, con frecuencia, significativa por naturaleza. El *Marco Conceptual* establece que "La información es material cuando su omisión o su presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros". De forma similar, el Consejo decidió no conceder una exención para los incumplimientos temporales con los requerimientos regulatorios durante el año. La información de que una entidad está lo suficientemente cerca de infringir sus límites, incluso de forma temporal, es útil para los usuarios.

Objetivos de capital internos

FC98 El Consejo propuso en el Proyecto de Norma 7 que los requerimientos de información a revelar sobre las infracciones de los requerimientos de capital deben aplicarse, por igual, para las infracciones de los requerimientos impuestos internamente, porque creía que dicha información es también útil para los usuarios de los estados financieros.

FC99 Sin embargo, esta propuesta fue criticada por los que respondieron al Proyecto de Norma 7 por las siguientes razones:

(a) La información es subjetiva y, por tanto, no comparable entre entidades. En particular, entidades diferentes establecerán objetivos internos por distintos motivos, de tal forma que la infracción de un requerimiento podría significar diferentes cosas en las distintas entidades. Por el contrario, la infracción de un requerimiento externo tiene implicaciones similares para todas las entidades obligadas a cumplir con requerimientos iguales.

(b) Los objetivos de capital no son más importantes que otros objetivos financieros establecidos internamente, y requerir la revelación solamente de los objetivos

 © IASCF

de capital proporcionaría a los usuarios una información incompleta y quizás engañosa.

(c) Los objetivos internos son estimaciones que están sujetas a cambio por la entidad. No es apropiado requerir que se revele el rendimiento de la entidad con respecto a esta referencia.

(d) Un objetivo de capital establecido internamente puede ser manipulado por la gerencia. El requerimiento de información a revelar podría inducir a la gerencia a establecer un objetivo tal que fuera siempre conseguido, proporcionando poca información útil a los usuarios y reduciendo potencialmente la eficacia de la gestión de capital de la entidad.

FC100 Como resultado, el Consejo decidió no requerir la revelación de los objetivos de capital establecidos por la gerencia, si la entidad ha cumplido con dichos objetivos, ni las consecuencias de los eventuales incumplimientos. Sin embargo, el Consejo confirmó su punto de vista de que cuando una entidad tiene políticas y procesos para gestionar el capital, la revelación de información cualitativa sobre dichas políticas y procesos resulta de utilidad. El Consejo también concluyó que estas revelaciones, junto con la revelación de los componentes del patrimonio y sus cambios durante el año (requeridos por los párrafos 106 a 110), darían suficiente información sobre las entidades que no están reguladas o sujetas a requerimientos de capital impuestos externamente.

Instrumentos financieros con opción de venta y obligaciones que surgen en la liquidación

FC100A El Consejo decidió requerir la revelación de información sobre instrumentos financieros con opción de venta e instrumentos que imponen a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad únicamente en la liquidación que estén reclasificados de acuerdo con los párrafos 16E y 16F de la NIC 32. Esto es debido a que el Consejo concluyó que esta información a revelar permite a los usuarios de los estados financieros comprender los efectos de cualquier reclasificación.

FC100B El Consejo también concluyó que se debe requerir a las entidades con instrumentos financieros con opción de venta clasificados como patrimonio revelar información adicional para permitir a los usuarios evaluar los efectos sobre la liquidez de la entidad que surjan de la capacidad del tenedor de vender el instrumento al emisor. Los instrumentos financieros clasificados como patrimonio habitualmente no incluyen ninguna obligación de la entidad de entregar un activo financiero a terceros. Por ello, el Consejo concluyó que, en estas circunstancias, es necesario revelar información adicional. En particular, el Consejo concluyó que las entidades deberían revelar las salidas de efectivo esperadas por reembolso o recompra de aquellos instrumentos financieros que estén clasificados como patrimonio, así como información sobre cómo se determinan esos importes. Esa información permite evaluar el riesgo de liquidez asociado con la obligación de venta y los flujos de efectivo futuros.

Presentación de medidas por acción

FC101 El proyecto de norma de 2006 no proponía cambiar los requerimientos de la NIC 33 *Ganancias por Acción*, en lo que concierne a la presentación de las ganancias por acción básicas y diluidas. La mayoría de los que respondieron estaban de acuerdo con esta decisión. En su opinión, las ganancias por acción deben ser la única medida por acción permitida o requerida en el estado del resultado integral, y cambiar estos requerimientos quedaba más allá del alcance de esta fase del proyecto sobre presentación de estados financieros.

FC102 Sin embargo, a algunos de los que respondieron les gustaría ver medidas por acción alternativas cuando las ganancias por acción no sea la medida más relevante para el análisis financiero (por ejemplo, las agencias de calificación crediticia se centran en otras medidas). Algunos de los que respondieron propusieron también que una entidad debería presentar el importe por acción para el total del resultado integral, puesto que era considerada una medición útil. El Consejo no apoyó la inclusión de medidas por acción alternativas, hasta que se aborden y discutan los totales y subtotales, así como los principios para agregar y desagregar partidas, como parte de la siguiente fase del proyecto de presentación de los estados financieros.

FC103 Algunos de los que respondieron también interpretaron las disposiciones actuales de la NIC 33 como que permitían de facto la presentación de medidas alternativas en el estado de resultados. En sus deliberaciones, el Consejo dejó claro que el párrafo 73 de la NIC 33 no daba lugar a confusión. Sin embargo, decidió que la redacción del párrafo 73 podía ser mejorada para aclarar que las medidas alternativas deben ser mostradas "únicamente en las notas". Esto se hará cuando la NIC 33 sea retomada, o bien como parte del proceso de mejoras anual.

FC104 Uno de los que respondieron comentó que el uso de la palabra "ganancias" era inapropiado a la luz de los cambios propuestos en el proyecto de norma y que, en su lugar, la medida debe denominarse en su lugar "beneficio o pérdida por acción". El Consejo consideró que este cambio particular en la terminología estaba más allá del alcance de la NIC 1.

Transición y fecha de vigencia

FC105 El Consejo se compromete a mantener una "plataforma estable" de normas sin cambios sustanciales para los periodos anuales que comiencen entre el 1 de enero de 2006 y el 31 de diciembre de 2008. Además, algunos preparadores de información necesitarán tiempo para realizar los cambios de sistemas necesarios para cumplir con las revisiones de la NIC 1. Por lo tanto, el Consejo decidió que la fecha de vigencia de la NIC 1 debe ser la del principio de los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009, permitiendo la aplicación anticipada.

Diferencias respecto al SFAS 130

FC106 En el desarrollo de la NIC 1, el Consejo identificó las siguientes diferencias con el SFAS 130:

(a) **Presentación y visualización del resultado integral** El párrafo 22 del SFAS 130 permite la elección de mostrar el resultado integral y sus componentes en uno o dos estados de rendimiento financiero o en un estado de cambios en el patrimonio. La NIC 1 (revisada en 2007) no permite la presentación en un estado de cambios en el patrimonio.

(b) **Presentación de otro resultado integral en la sección del patrimonio de un estado de situación financiera** El párrafo 26 del SFAS 130 establece específicamente que el *total de otro resultado integral* se presenta de forma separada de las ganancias acumuladas y de la prima de emisión sobre el capital desembolsado en el estado de situación financiera al final del periodo. Un título descriptivo tal como *otro resultado integral acumulado* se utiliza para ese componente del patrimonio. Una entidad revelará saldos acumulados para cada clasificación en un componente separado del patrimonio en un estado de situación financiera, en un estado de cambios en el patrimonio, o en las notas a los estados financieros. La NIC 1 (revisada en 2007) no requiere específicamente la presentación del total de resultado integral acumulado en el estado de situación financiera.

 © IASCF

(c) **Presentación de la participación en las partidas de otro resultado integral de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación** El párrafo 82 de la NIC 1 (revisada en 2007) requiere la presentación en el estado del resultado integral de la participación del inversor en el otro resultado integral de la participada. El párrafo 122 del SFAS 130 no especifica cómo debe presentarse dicha información. Se permite a un inversor combinar su parte proporcional en los importes de otro resultado integral con sus propias partidas de otro resultado integral, y mostrar la suma de estos importes en un formato tipo de estado de resultados o en un estado de cambios en el patrimonio

Apéndice
Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones en otras NIIF

Este apéndice contiene las modificaciones de los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF que son necesarias para asegurar la coherencia con la NIC 1 revisada.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este Apéndice cuando esta Norma fue revisada en 2007, se han incorporado a los pronunciamientos correspondientes publicados en este volumen.

© IASCF

Opiniones en contrario

Opiniones en contrario de Mary E Barth, Anthony T Cope, Robert P Garnett y James J Leisenring de la NIC 1 (revisada en septiembre de 2007)

OC1 La profesora Barth y los señores Cope, Garnett y Leisenring votaron en contra de la emisión de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* de 2007. Las razones para su opinión en contrario se incluyen a continuación.

OC2 Estos miembros del Consejo están de acuerdo con el requerimiento de informar sobre todas las partidas de ingresos y gastos de forma separada de los cambios en los activos netos que surgen de las transacciones con los propietarios en su condición de tales. Llevar a cabo esta distinción con claridad es una mejora significativa de la información financiera.

OC3 Sin embargo, ellos creen que la decisión de permitir a las entidades dividir el estado del resultado integral en dos estados separados es poco sólida conceptualmente, y por ello desaconsejable.

OC4 Como se indica en el párrafo FC51, el *Marco Conceptual* no define resultado ni resultado neto. Tampoco indica qué criterios deben utilizarse para distinguir entre aquellas partidas de ingresos y gastos reconocidas que deben incluirse en el resultado y aquéllas que no. En algunos casos, incluso es posible que transacciones idénticas se presenten dentro o fuera del resultado. De hecho, en el mismo párrafo, el Consejo reconoce estos hechos, e indica que tendría preferencia por la presentación de todas las partidas de ingresos y gastos en un único estado, creyendo que un único estado es el enfoque conceptualmente correcto. Estos miembros del Consejo creen que algunas partidas de ingresos y gastos que potencialmente evitan el estado de ganancias y pérdidas pueden ser tan significativas para la evaluación del rendimiento de una entidad como las partidas que se incluirán. Hasta que pueda desarrollarse una distinción conceptual para determinar qué partidas deben presentarse en el resultado o en otro lugar, los estados financieros perderán la neutralidad y la comparabilidad a menos que todas las partidas se presenten en un único estado. En este estado, el resultado puede mostrarse como un subtotal, reflejando las convenciones actuales.

OC5 A la luz de dichas consideraciones, es desconcertante que la mayoría de los que respondieron al proyecto de norma que proponía estas modificaciones eran partidarios de permitir el enfoque de dos estados, razonando que “distingue entre el resultado y el total del resultado integral” (párrafo FC50). La distinción entre aquellas partidas presentadas en el resultado y aquéllas presentadas en otras partes se conseguirá mediante el requerimiento de que se incluyan los subtotales relevantes en el estado del resultado integral. Quienes respondieron afirmaron también que el enfoque de dos estados concede primacía al “estado de resultados”; que entra en conflicto con el requerimiento del Consejo del párrafo 11 de la NIC 1 de conceder la misma importancia a todos los estados financieros dentro del conjunto de estados financieros.

OC6 Estos miembros del Consejo también creen que las modificaciones están viciadas al ofrecer a las entidades la elección de los métodos de presentación. El Consejo ha expresado un deseo de reducir las alternativas en las NIIF. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera*, en el párrafo 13, afirma: "el IASB pretende no permitir la elección de tratamiento contable… y continuará reconsiderando… aquellas transacciones y sucesos para los cuales las NIC permiten una elección en el tratamiento contable, con el objetivo de reducir el número de opciones.” El *Prólogo* amplía este objetivo a la contabilización y presentación. El mismo párrafo establece: “El objetivo del IASB es requerir que las transacciones y sucesos similares sean contabilizados *e informados* de forma similar, y que las

transacciones y sucesos distintos sean contabilizados *e informados* de forma diferente" (cursiva añadida). Al permitir la elección en este caso, el IASB ha abandonado dicho principio.

OC7 Finalmente, los cuatro miembros del Consejo creen que permitir una elección de la forma presentación en este momento se consolidará en la práctica, y dificulta el logro de la presentación conceptualmente correcta a medida que avance el proyecto a largo plazo de presentación de estados financieros.

 © IASCF

Guía de Implementación de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*

Esta guía acompaña a la NIC 1, pero no forma parte de la misma.

Estructura de los estados financieros ilustrativos

GI1 La NIC 1 establece los componentes de los estados financieros y los requerimientos mínimos a revelar en los estados de situación financiera, resultado integral y cambios en el patrimonio. También describe las partidas adicionales que pueden presentarse en el estado financiero correspondiente o en las notas. Esta guía proporciona ejemplos simples de formas en las que pueden cumplirse los requerimientos de la NIC 1 para la presentación de los estados de situación financiera, resultado integral y cambios en el patrimonio. Una entidad debería cambiar el orden de presentación, los títulos de los estados y las descripciones utilizadas para las partidas cuando sea necesario para adaptarlos a sus particulares circunstancias.

GI2 La guía se organiza en dos secciones: Los párrafos GI3 a GI6 proporcionan ejemplos de la presentación de estados financieros. Los párrafos GI7 a GI9 se han eliminado. Los párrafos GI10 y GI11 proporcionan ejemplos de información a revelar sobre capital.

GI3 El estado de situación financiera ilustrativo muestra una forma en que una entidad puede presentar un estado de situación financiera que distingue entre partidas corrientes y no corrientes. Otros formatos pueden ser igualmente apropiados, siempre que la distinción sea clara.

GI4 Las ilustraciones usan el término “resultado integral” para identificar el total de todos los componentes del resultado integral, incluyendo resultados. Las ilustraciones usan el término “otro resultado integral” para identificar los ingresos y gastos que están incluidos en el resultado integral, pero excluidos de resultados. La NIC 1 no requiere que una entidad use esos términos en sus estados financieros.

GI5 Se proporcionan dos estados del resultado integral, para ilustrar las presentaciones alternativas de ingresos y gastos en un único estado o en dos estados. El estado único del resultado integral ilustra la clasificación de ingresos y gastos en resultados de acuerdo a su función. El estado separado (en este ejemplo “el estado de resultados”) ilustra la clasificación de ingresos y gastos en la ganancia por naturaleza.

GI6 Los ejemplos no pretenden ilustrar todos los aspectos de las NIIF, ni tampoco constituir un conjunto completo de estados financieros, que también incluirían un estado de flujos de efectivo, un resumen de las políticas contables significativas y otra información.

Parte I: Presentación ilustrativa de los estados financieros

Grupo XYZ – Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X7

(en miles de unidades monetarias)

	31 Dic 20X7	31 Dic 20X6
ACTIVOS		
Activos no corrientes		
Propiedades, planta y equipo	350.700	360.020
Plusvalía	80.800	91.200
Otros activos intangibles	227.470	227.470
Inversiones en asociadas	100.150	110.770
Inversiones en instrumentos de patrimonio	142.500	156.000
	901.620	945.460
Activos corrientes		
Inventarios	135.230	132.500
Cuentas comerciales por cobrar	91.600	110.800
Otros activos corrientes	25.650	12.540
Efectivo y equivalentes al efectivo	312.400	322.900
	564.880	578.740
Activos totales	1.466.500	1.524.200

continúa…

 © IASCF

…continuación

Grupo XYZ – Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X7

(en miles de unidades monetarias)

	31 Dic 20X7	31 Dic 20X6
PATRIMONIO Y PASIVOS		
Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora		
Capital en acciones	650.000	600.000
Ganancias acumuladas	243.500	161.700
Otros componentes de patrimonio	10.200	21.200
	903.700	782.900
Participaciones no controladoras	70.050	48.600
Patrimonio total	973.750	831.500
Pasivos no corrientes		
Préstamos a largo plazo	120.000	160.000
Impuestos diferidos	28.800	26.040
Provisiones a largo plazo	28.850	52.240
Activos no corrientes totales	177.650	238.280
Pasivos corrientes		
Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	115.100	187.620
Préstamos corto plazo	150.000	200.000
Parte corriente de préstamos a largo plazo	10.000	20.000
Cuentas por pagar por impuestos corrientes	35.000	42.000
Provisiones a corto plazo	5.000	4.800
Pasivos corrientes totales	315.100	454.420
Pasivos totales	492.750	692.700
Patrimonio y pasivos totales	1.466.500	1.524.200

Grupo XYZ – Estado del resultado integral para el año que termina el 31 de diciembre de 20X7
(ilustración de la presentación del resultado integral en un estado y la clasificación de los gastos en la ganancia por función)
(en miles de unidades monetarias)

	20X7	**20X6**
Ingresos de Actividades Ordinarias	390.000	355.000
Costo de ventas	(245.000)	(230.000)
Ganancia bruta	145.000	125.000
Otros ingresos	20.667	11.300
Costos de distribución	(9.000)	(8.700)
Gastos de administración	(20.000)	(21.000)
Otros gastos	(2.100)	(1.200)
Costos financieros	(8.000)	(7.500)
Participación en las ganancias de asociadas[(a)]	35.100	30.100
Ganancia antes de impuestos	161.667	128.000
Gasto por impuestos a las ganancias	(40.417)	(32.000)
Ganancia del año procedente de actividades que continúan	121.250	96.000
Pérdida del año procedente de actividades discontinuadas	–	(30.500)
GANANCIA DEL PERIODO	121.250	65.500
Otro resultado integral:		
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero[(b)]	5.334	10.667
Inversiones en instrumentos de patrimonio	(24.000)	26.667
Coberturas del flujo de efectivo[(b)]	(667)	(4.000)
Ganancias por revaluación de propiedades	933	3.367
Ganancias (pérdidas) actuariales por planes de beneficios definidos	(667)	1.333
Participación de otro resultado integral de asociadas[(c)]	400	(700)
Impuesto a las ganancias relativo a componentes de otro resultado integral[(d)]	4.667	(9.334)
Otro resultado integral del año, neto de impuestos	(14.000)	28.000
RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO	107.250	93.500

continúa…

 © IASCF

…continuación

Grupo XYZ – Estado del resultado integral para el año que termina el 31 de diciembre de 20X7

(ilustración de la presentación del resultado integral en un estado y la clasificación de los gastos en la ganancia por función)

(en miles de unidades monetarias)

	20X7	**20X6**
Ganancia atribuible a:		
Propietarios de la controladora	97.000	52.400
Participaciones no controladoras	24.250	13.100
	121.250	65.500
Resultado integral total atribuible a:		
Propietarios de la controladora	85.800	74.800
Participaciones no controladoras	21.450	18.700
	107.250	93.500
Ganancias por acción (en unidades monetarias):		
Básicas y diluidas	0,46	0,30

Alternativamente, podrían presentarse componentes de otro resultado integral en el estado del resultado integral neto de impuestos:

Otro resultado integral del año, después de impuestos	**20X7**	**20X7**
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero	4.000	8.000
Inversiones en instrumentos de patrimonio	(18.000)	20.000
Coberturas del flujo de efectivo	(500)	(3000)
Ganancias por revaluación de propiedades	600	2.700
Ganancias (pérdidas) actuariales por planes de beneficios definidos	(500)	1.000
Participación de otro resultado integral de asociadas	400	(700)
Otro resultado integral del año, neto de impuestos[(d)]	(14.000)	28.000

(a) Esto representa la parte de otro resultado integral de las asociadas atribuible a los propietarios de las mismas, es decir, es después de impuestos y participaciones no controladoras en las asociadas.

(b) Esto ilustra la presentación agregada, con la revelación de información del resultado corriente del año y los ajustes por reclasificación presentados en las notas. Alternativamente, puede usarse una presentación bruta.

(c) Esto representa la parte de otro resultado integral de las asociadas atribuible a los propietarios de las mismas, es decir, es después de impuestos y participaciones no controladoras en las asociadas.

(d) El impuesto a las ganancias relativo a cada componente de otro resultado integral se revela en las notas.

Grupo XYZ – Estado de resultados para el año que termina el 31 de diciembre de 20X7
(ilustración de la presentación del resultado integral en dos estados y clasificación de los gastos en la ganancia por naturaleza)
(en miles de unidades monetarias)

	20X7	**20X6**
Ingresos de Actividades Ordinarias	390.000	355.000
Otros ingresos	20.667	11.300
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	(115.100)	(107.900)
Trabajos realizados por la entidad y capitalizados	16.000	15.000
Consumos de materias primas y consumibles	(96.000)	(92.000)
Gastos por beneficios a los empleados	(45.000)	(43.000)
Gastos por depreciación y amortización	(19.000)	(17.000)
Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo	(4.000)	–
Otros gastos	(6.000)	(5.500)
Costos financieros	(15.000)	(18.000)
Participación en las ganancias de asociadas[(e)]	35.100	30.100
Ganancia antes de impuestos	161.667	128.000
Gasto por impuestos a las ganancias	(40.417)	(32.000)
Ganancia del año procedente de actividades que continúan	121.250	96.000
Pérdida del año procedente de actividades discontinuadas	–	(30.500)
GANANCIA DEL PERIODO	121.250	65.500
Ganancia atribuible a:		
Propietarios de la controladora	97.000	52.400
Participaciones no controladoras	24.250	13.100
	121.250	65.500
Ganancias por acción (en unidades monetarias):		
Básicas y diluidas	0,46	0,30

(e) Esto representa la parte de la ganancia de las asociadas atribuible a los propietarios de las mismas, es decir, es después de impuestos y participaciones no controladoras en las asociadas.

 © IASCF

Grupo XYZ – Estado del resultado integral para el año que termina el 31 de diciembre de 20X7
(ilustración de la presentación del resultado integral en dos estados)

(en miles de unidades monetarias)

	20X7	**20X6**
Ganancia del año	121.250	65.500
Otro resultado integral:		
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero	5.334	10.667
Inversiones en instrumentos de patrimonio	(24.000)	26.667
Coberturas del flujo de efectivo	(667)	(4.000)
Ganancias por revaluación de propiedades	933	3.367
Ganancias (pérdidas) actuariales por planes de beneficios definidos	(667)	1.333
Participación de otro resultado integral de asociadas[(f)]	400	(700)
Impuesto a las ganancias relativo a componentes de otro resultado integral[(g)]	4.667	(9.334)
Otro resultado integral del año, neto de impuestos	(14.000)	28.000
RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO	107.250	93.500
Resultado integral total atribuible a:		
Propietarios de la controladora	85.800	74.800
Participaciones no controladoras	21.450	18.700
	107.250	93.500

Alternativamente, los componentes de otro resultado integral podrían presentarse netos de impuestos. La referencia al estado del resultado integral ilustra la presentación de ingresos y gastos en un estado.

(f) Esto representa la parte de otro resultado integral de las asociadas atribuible a los propietarios de las mismas, es decir, es después de impuestos y participaciones no controladoras en las asociadas.

(g) El impuesto a las ganancias relativo a cada componente de otro resultado integral se revela en las notas.

Grupo XYZ

Información a revelar sobre los componentes de otro resultado integral[h]

Notas

Año que termina el 31 de diciembre de 20X7

(en miles de unidades monetarias)

		20X7		**20X6**
Otro resultado integral:				
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero[i]		5.334		10.667
Inversiones en instrumentos de patrimonio		(24.000)		26.667
Coberturas del flujo de efectivo:				
Ganancias (pérdidas) surgidas durante del año	(4.667)		(4.000)	
Menos: Ajustes por reclasificación de ganancias (pérdidas) incluidas en resultados	3.333		–	
Menos: Ajustes por importes transferidos al importe inicial en libros de las partidas cubiertas	667	(667)	–	(4.000)
Ganancias por revaluación de propiedades		933		3.367
Ganancias (pérdidas) actuariales por planes de beneficios definidos		(667)		1.333
Participación de otro resultado integral de asociadas		400		(700)
Otro resultado integral		(18.667)		37.334
Impuesto a las ganancias relativo a componentes de otro resultado integral[j]		4.667		(9.334)
Otro resultado integral del periodo		(14.000)		28.000

(h) Cuando una entidad escoge una presentación agregada en el estado del resultado integral, los importes por ajustes de reclasificación y el resultado corriente del periodo se presentan en las notas.

(i) No había disposición de un negocio en el extranjero. Por lo tanto, no hay ajuste por reclasificación en los años presentados.

(j) El impuesto a las ganancias relativo a cada componente de otro resultado integral se revela en las notas.

 © IASCF

Grupo XYZ

Información a revelar de los efectos impositivos relativos a cada componente de otro resultado integral

Notas

Año que termina el 31 de diciembre de 20X7

(en miles de unidades monetarias)

	20X7			**20X6**		
	Importe antes de impuestos	Beneficio (gasto) fiscal	Importe neto de impuestos	Importe antes de impuestos	Beneficio (gasto) fiscal	Importe neto de impuestos
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero	5.334	(1.334)	4.000	10.667	(2.667)	8.000
Inversiones en instrumentos de patrimonio	(24.000)	6.000	(18.000)	26.667	(6.667)	20.000
Coberturas del flujo de efectivo	(667)	167	(500)	(4.000)	1.000	(3.000)
Ganancias por revaluación de propiedades	933	(333)	600	3.367	(667)	2.700
Ganancias (pérdidas) actuariales por planes de beneficios definidos	(667)	167	(500)	1.333	(333)	1.000
Participación de otro resultado integral de asociadas	400	–	400	(700)	–	(700)
Otro resultado integral	(18.667)	4.667	(14.000)	37.334	(9.334)	28.000

Grupo XYZ – Estado de cambios en el patrimonio para el año que termina el 31 de diciembre de 20X7

(en miles de unidades monetarias)

	Capital en acciones	Ganancias acumuladas	Conversión de negocios en el extranjero	Activos financieros disponibles para la venta	Coberturas del flujo de efectivo	Superávit de revaluación	Total	Participaciones no controladoras	Patrimonio total
Saldo al 1 de enero de 20X6	600.000	118.100	(4.000)	1.600	2.000	–	717.700	29.800	747.500
Cambios en políticas contables	–	400	–	–	–	–	400	100	500
Saldo reexpresado	600.000	118.500	(4.000)	1.600	2.000	–	718.100	29.900	748.000
Cambios en el patrimonio para 20X6									
Dividendos	–	(10.000)	–	–	–	–	(10.000)	–	(10.000)
Resultado integral total del año[k]	–	53.200	6.400	16.000	(2.400)	1.600	74.800	18.700	93,500
Saldo a 31 de diciembre de 20X6	600.000	161.700	2.400	17.600	(400)	1.600	782.900	48.600	831.500
Cambios en el patrimonio para 20X7									
Emisión de capital en acciones	50.000	–	–	–	–	–	50.000	–	50,000
Dividendos	–	(15.000)	–	–	–	–	(15.000)	–	(15.000)
Resultado integral total del año[l]	–	96.600	3.200	(14.400)	(400)	800	85.800	21.450	107.250
Transferencia a ganancias acumuladas	–	200	–	–	–	200	–	–	–
Saldo a 31 de diciembre de 20X7	650.000	243.500	5.600	3.200	(800)	2.200	903.700	70.050	973.750

(k) El importe incluido en las ganancias acumuladas para el año 20X6 de 53.200 representa la ganancia atribuible a los propietarios de la controladora de 52.400 más las ganancias actuariales de los planes de beneficios por pensiones definidos de 800 (1.333, menos impuestos 333, menos participaciones no controladoras 200).

El importe incluido en la conversión, inversiones en instrumentos de patrimonio y reservas por coberturas de flujos de efectivo representa otro resultado integral para cada componente, neto de impuestos y de participaciones no controladoras, por ejemplo, otro resultado integral relativo a las inversiones en instrumentos de patrimonio los activos financieros disponibles para la venta para el 20X6 de 16.000 es 26.667, menos impuestos 6.667, menos participaciones no controladoras 4.000.

El importe incluido en el superávit por revaluación de 1.600 representa la parte del otro resultado integral de las asociadas de (700) más las ganancias por revaluación de propiedades de 2.300 (3.367, menos impuestos 667, menos participaciones no controladoras 400). Otro resultado integral de las asociadas relativo únicamente a las ganancias o pérdidas de revaluación de propiedades.

(l) El importe incluido en las ganancias acumuladas para 20X7 de 96.600 representa el beneficio atribuible a los propietarios de la controladora de 97.000 más las pérdidas actuariales de los planes de beneficios por pensiones definidos de 400 (667, menos impuestos 167, menos participaciones no controladoras 100).

El importe incluido en la conversión, inversiones en instrumentos de patrimonio y reservas por coberturas de flujo de efectivo representa otro resultado integral para cada componente, neto de impuestos y participaciones no controladoras, por ejemplo otro resultado integral relativo a las conversiones por negocios en el extranjero de 20X7 de 3.200 es 5.334, menos impuestos 1.334, menos participaciones no controladoras 800.

El importe incluido en el superávit de revaluación de 800 representa la parte de otro resultado integral de las entidades asociadas de 400 más la ganancia por revaluación de propiedades de 400 (933, menos impuestos de 333, menos participaciones no controladoras de 200). Otro resultado integral de las asociadas relativo únicamente a las ganancias o pérdidas de revaluación de propiedades.

 © IASCF

GI7–GI9 [Eliminado]

Parte III: Ejemplos ilustrativos de revelaciones de patrimonio (párrafos 134 a 136)
Una entidad que no es una institución financiera regulada

GI10 El siguiente ejemplo ilustra la aplicación del párrafo 134 y 135 para una entidad que no es una institución financiera y no está sujeta a requerimientos de capital impuestos externamente. En este ejemplo, la entidad controla el capital utilizando una ratio de capital ajustado por la deuda. Otras entidades pueden utilizar métodos distintos para controlar el capital. El ejemplo también es relativamente simple. Una entidad decide, en función de sus circunstancias, el nivel de detalle que ha de suministrar para cumplir los requerimientos de los párrafos 134 y 135.

Datos

El Grupo A fabrica y vende coches. El Grupo A incluye una subsidiaria financiera que proporciona financiación a clientes, principalmente bajo la forma de arrendamiento. El Grupo A no está sujeto a ningún requerimiento de capital impuesto externamente.

Ejemplo de información a revelar

Los objetivos del Grupo al gestionar el capital son:

- salvaguardar la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, de forma que pueda continuar proporcionando rendimientos a los accionistas y beneficios a otros agentes interesados, y
- proporcionar un rendimiento adecuado a los accionistas, estableciendo precios a los productos y servicios en proporción al nivel de riesgo.

El Grupo establece el importe de capital en proporción al riesgo. El Grupo gestiona la estructura de capital y realiza ajustes a la misma en función de los cambios en las condiciones económicas y las características de riesgo de los activos subyacentes. Para mantener o ajustar la estructura de capital el Grupo, puede ajustar el importe de los dividendos pagados a los accionistas, devolver capital a los accionistas, emitir nuevas acciones o vender activos para reducir la deuda.

De forma coherente con otras entidades del sector industrial, el grupo controla el capital sobre la base de la ratio de capital ajustado por la deuda. Esta ratio se calcula como la deuda neta ÷ capital ajustado. La deuda neta se calcula como la deuda total (como se muestra en el estado de situación financiera) menos el efectivo y equivalentes al efectivo. El capital ajustado comprende todos los componentes del patrimonio (es decir, capital en acciones, prima de emisión, participaciones no controladoras, ganancias acumuladas y superávit de revaluación) distintos de los importes reconocidos en el patrimonio relacionados con las coberturas de flujos de efectivo e incluye algunas formas de deuda subordinada.

continúa…

…continuación

Durante 20X4, la estrategia del Grupo, que ha permanecido inalterada desde 20X3, era mantener la ratio de capital ajustado por la deuda en el extremo inferior del rango 6:1 a 7:1, para garantizar el acceso a la financiación por un costo razonable manteniendo una calificación crediticia BB. Las ratios de capital ajustados por la deuda a 31 de diciembre de 20X4 y a 31 de diciembre de 20X3 eran los siguientes:

	31 Dic 20X4	**31 Dic 20X3**
	millones de u.m.	**millones de u.m.**
Deuda total	1.000	1.100
Menos: efectivo y equivalentes al efectivo	(90)	(150)
Deuda neta	910	950
Patrimonio total	110	105
Más: instrumentos de deuda subordinados	38	38
Menos: importes acumulados en el patrimonio relacionados con las coberturas de flujos de efectivo	(10)	(5)
Capital ajustado	138	138
Ratio de capital ajustado por la deuda	6,6	6,9

La disminución en la ratio de capital ajustado por la deuda durante 20X4 se debió principalmente a la reducción de la deuda neta que ocurrió por la venta de la subsidiaria Z. Como resultado de esta reducción en la deuda neta, la mejora de la rentabilidad y los menores niveles de cuentas por cobrar gestionadas, el pago de dividendos se incrementó a 2,8 millones de u.m. para 20X4 (de los 2,5 millones de u.m. en 20X3).

© IASCF

Una entidad que no ha cumplido con los requerimientos de capital impuesto externamente

GI11 El siguiente ejemplo ilustra la aplicación del párrafo 135(e) cuando una entidad no ha cumplido durante el periodo con los requerimientos de capital impuestos externamente. Para cumplir con otros requerimientos de los párrafos 134 y 135 se proporcionarían otras informaciones a revelar.

Datos

La Entidad A proporciona servicios financieros a sus clientes y está sujeta a requerimientos de capital impuestos por el Regulador B. Durante el año que termina el 31 de diciembre de 20X7, la Entidad A no cumplió con los requerimientos de capital impuestos por el Regulador B. En sus estados financieros para el año que termina el 31 de diciembre de 20X7, la Entidad A proporciona la siguiente información a revelar relacionada con su incumplimiento.

Ejemplo de información a revelar

La Entidad A presentó su rendimiento de capital trimestral reglamentario para el 30 de septiembre de 20X7 el 20 de octubre de 20X7. En esa fecha, el capital reglamentario de la Entidad A estaba 1 millón de u.m por debajo del requerimiento de capital impuesto por el Regulador B. Como resultado, a la Entidad A se le requirió que enviara un plan al regulador indicando cómo incrementaría su capital reglamentario hasta el importe requerido. La Entidad A envió un plan que implicaba la venta de parte de su cartera de patrimonio no cotizado con un importe en libros de 11,5 millones de u.m. en el cuarto trimestre de 20X7. En el cuarto trimestre de 20X7, la Entidad A vendió sus cartera de inversión a tipo de interés fijo por 12,6 millones de u.m. y cumplió su requerimiento de capital reglamentario.

Apéndice
Modificaciones a las guías establecidas en otras NIIF

Las siguientes modificaciones a las guías establecidas en otras NIIF son necesarias para garantizar la coherencia con la versión revisada de la NIC 1.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este Apéndice cuando se revisó la NIC 1 Norma en 2007, se han incorporado a la guía sobre las NIIF correspondientes publicada en este volumen.

 © IASCF

Tabla de Concordancias

Esta tabla muestra las correspondencias entre los contenidos de la NIC 1 (revisada en 2003 y modificada en 2005) y la NIC 1 (revisada en 2007). Se considera que los párrafos corresponden si tratan de forma amplia la misma materia aún cuando la orientación pueda diferir.

Párrafo de la NIC 1 suprimido	Párrafo de la NIC 1 (revisada en 2007)
1	1, 3
2	2
3	4,7
4	Ninguno
5	5
6	6
7	9
8	10
9, 10	13, 14
11	7
12	7
Ninguno	8
Ninguno	11, 12
13–22	15–24
23, 24	25, 26
25, 26	27, 28
27, 28	45, 46
29–31	29–31
32–35	32–35
36	38
Ninguno	39
37–41	40–44

Párrafo de la NIC 1 suprimido	Párrafo de la NIC 1 (revisada en 2007)
42, 43	47, 48
44–48	49–53
49, 50	36,37
51–67	60–76
68	54
68A	54
69–73	55–59
74–77	77–80
Ninguno	81
78	88
79	89
80	89
81	82
82	83
Ninguno	84
83–85	85–87
Ninguno	90–96
86–94	97–105
95	107
Ninguno	108
96, 97	106, 107
98	109

Párrafo de la NIC 1 suprimido	Párrafo de la NIC 1 (revisada en 2007)
101	Ninguno
102	111
103–107	112–116
108–115	117–124
116–124	125–133
124A–124C	134–136
125, 126	137, 138
127	139
127A	Ninguno
127B	Ninguno
128	140
GI1	GI1
Ninguno	GI2
GI2	GI3
Ninguno	GI4
GI2–GI4	GI5–GI6
Ninguno	GI7
Ninguno	GI8
Ninguno	GI9
GI5–GI6	GI10, GI11