Documentos del IASB publicados para acompañar a la

Norma Internacional de Información Financiera 8

Segmentos de Operación

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

El texto normativo de la NIIF 8 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 2011. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

página

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIIF 8 EMITIDA EN NOVIEMBRE DE 2006 **B548**

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES **B549**

APÉNDICES

A Información previa y Fundamentos de las Conclusiones del Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de EE.UU. sobre el SFAS 131 **B561**

B Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF **B582**

OPINIONES EN CONTRARIO **B583**

GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN **B585**

APÉNDICE
Modificaciones a otras guías de implementación **B592**

Aprobación por el Consejo de la NIIF 8 emitida en noviembre de 2006

La Norma Internacional de Información Financiera 8 *Segmentos de Operación* fue aprobada por once de los trece miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Los Sres. Gélard y Leisenring votaron en contra. 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	
Jan Ensgtröm	
Robert P Garnett	
Gilbert Gélard	
James J Leisenring	
Warren J. McGregor	
Patricia L O'Malley	
John T Smith	
Tatsumi Yamada	

 © IASCF

ÍNDICE

párrafos

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIIF 8 *SEGMENTOS DE OPERACIÓN*

INTRODUCCIÓN	**FC1–FC8**
Diferencias entre la NIC 14 y el SFAS 131	**FC4–FC5**
Resultados de la investigación académica	**FC6**
Reuniones con usuarios	**FC7–FC8**
ADOPCIÓN DEL ENFOQUE DE GERENCIA	**FC9–FC17**
ALCANCE DE LA NORMA	**FC18–FC23**
ASPECTOS DEL ENFOQUE DE GERENCIA	**FC24–FC47**
Requerimientos de medición específicos para algunas partidas	**FC24–FC26**
Organizaciones con forma de matriz	**FC27**
Umbrales cuantitativos	**FC28–FC29**
Interacción de los criterios de agregación y los umbrales cuantitativos	**FC30**
Inclusión de las Guías de los Estados Unidos	**FC31–FC33**
Información sobre activos por segmentos	**FC34–FC35A**
Información sobre pasivos por segmentos	**FC36–FC38**
Nivel de conciliaciones	**FC39–FC42**
Ausencia de una exención por perjuicio competitivo	**FC43–FC45**
Adopción del término “impracticable”	**FC46–FC47**
INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE LA ENTIDAD EN SU CONJUNTO	**FC48–FC58**
Información geográfica	**FC49–FC50**
Exención de la información a revelar sobre la entidad en su conjunto	**FC51–FC53**
País de domicilio	**FC54–FC55**
Subtotal para activos tangibles no corrientes	**FC56–FC57**
Información sobre los principales clientes	**FC58**
INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA	**FC59**
DIFERENCIAS RESPECTO AL SFAS 131	**FC60**
DISPOSICIONES TRANSITORIAS	**FC61–FC62**

APÉNDICES

A Información previa y fundamentos de las conclusiones del Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de EE.UU. sobre el SFAS 131

B Modificaciones de los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF

OPINIONES EN CONTRARIO

Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 8 *Segmentos de Operación*

Estos Fundamentos de las Conclusiones y sus apéndices acompañan a la NIIF 8, pero no son parte integrante de la misma.

Introducción

FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones efectuadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, para llegar a las conclusiones de la NIIF 8 *Segmentos de Operación.* Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente manera los distintos factores.

FC2 En septiembre de 2002 el Consejo decidió añadir un proyecto de convergencia a corto plazo a su agenda en curso. El proyecto está siendo realizado juntamente con el emisor de normas de los Estados Unidos, el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB). El objetivo del proyecto es reducir las diferencias entre las NIIF y los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) de los Estados Unidos que se puedan resolver en un espacio de tiempo relativamente corto y que se puedan abordar independientemente de proyectos de mayor envergadura.

FC3 Como parte del proyecto, el Consejo identificó diferencias entre la NIC 14 *Información Financiera por Segmentos* y el documento estadounidense SFAS 131 *Información a Revelar sobre Segmentos de una Empresa e Información Relacionada*, revisó los resultados de la investigación académica sobre información por segmentos, en particular la información relacionada con la implementación del SFAS 131, y mantuvo reuniones con usuarios de los estados financieros.

Diferencias entre la NIC 14 y el SFAS 131

FC4 Los requerimientos del SFAS 131 se basan en la forma en que la gerencia contempla una entidad, poniendo especial atención en la información sobre los componentes del negocio que la gerencia usa para tomar decisiones sobre temas de operación. Sin embargo, la NIC 14 requiere la desagregación de los estados financieros de una entidad en segmentos sobre la base de productos y servicios relacionados, y en áreas geográficas.

FC5 Los requerimientos del SFAS 14 *Información Financiera por Segmentos de una Empresa de Negocios*, el predecesor del SFAS 131, eran similares a los de la NIC 14. En particular, ambas normas requerían que las políticas contables subyacentes en la información desagregada fuesen las mismas que las subyacentes en la información de la entidad, dado que la información por segmento era contemplada como una desagregación de la información de la entidad. La propuesta de información a revelar sobre segmentos en el SFAS 14 fue criticada por no proporcionar información sobre segmentos basada en la estructura de la organización interna de una entidad, que podría mejorar la capacidad de los usuarios para predecir acciones o reacciones de la gerencia que pudiesen afectar de forma significativa a las perspectivas de flujos de efectivo futuros de la entidad.

Resultados de la investigación académica

FC6 En su mayoría, los resultados de la investigación académica sobre información financiera por segmentos indicaron que la aplicación del SFAS 131 daba lugar a información más útil que su predecesor, el SFAS 14. De acuerdo con la investigación, el enfoque de gestión del SFAS 131:

(a) incrementaba el número de segmentos sobre los que se informaba y proporcionaba más información;

 © IASCF

(b) permitía a los usuarios ver a una entidad a través de los ojos de la gerencia;

(c) permitía que una entidad proporcionase información por segmentos de forma oportuna para la información intermedia externa con un costo incremental relativamente bajo;

(d) mejoraba la coherencia con las consideraciones y análisis de la gerencia o de otras informaciones reveladas en los informes anuales; y

(e) proporcionaba varias medidas del rendimiento de los segmentos.

Reuniones con usuarios

FC7 El Consejo debatió la información financiera por segmentos en varias reuniones con usuarios de los estados financieros. La mayoría de los usuarios apoyaron el enfoque de gerencia del SFAS 131 por las razones mencionadas en el párrafo anterior. En particular, apoyaron un enfoque que permitiese proporcionar más información por segmentos en los estados financieros intermedios.

FC8 Consecuentemente el Consejo decidió adoptar el enfoque de los Estados Unidos y publicó sus propuestas en enero de 2006 como un Proyecto de Norma 8 *Segmentos de Operación*. La fecha límite para comentarios fue el 19 de mayo de 2006. En el Consejo se recibieron 182 cartas de comentarios. Después de revisar los comentarios, el Consejo emitió la NIIF 8 en noviembre de 2006.

Adopción del enfoque de gerencia

FC9 En los Fundamentos de las Conclusiones del Proyecto de Norma 8, en el Consejo se destacó que las principales ventajas de adoptar el enfoque de gerencia del SFAS 131 son que:

(a) las entidades informarán sobre segmentos que se corresponden con los informes internos de la gerencia;

(b) las entidades presentaran información por segmentos que será más coherente con otras partes de sus informes anuales;

(c) algunas entidades informarán sobre más segmentos; y

(d) las entidades presentarán más información por segmentos en sus informes financieros intermedios.

Asimismo, en el Consejo se destacó que la NIIF propuesta reduciría el costo de proporcionar información desagregada para muchas entidades ya que utiliza información por segmentos que es generada para el uso de la gerencia.

FC10 La mayoría de quienes contestaron al Proyecto de Norma apoyaron la adopción del enfoque de gerencia. Consideraron el enfoque de gerencia apropiado y superior al enfoque de la NIC 14. Ellos observaron que el enfoque de gerencia para la información financiera por segmentos permite que los usuarios examinen las operaciones de la entidad desde la misma perspectiva que la gerencia. Destacaron que aunque el enfoque de la NIC 14 mejoraría la comparabilidad requiriendo que las entidades presentasen información por segmentos que es coherente con las NIIF, la información revelada no corresponderá necesariamente a la información por segmentos que se presenta a la gerencia y que se usa en la toma de decisiones.

FC11 Otras de las personas que contestaron no estuvieron de acuerdo con el enfoque de gerencia. Argumentaron que la convergencia debía lograrse cambiando el SFAS 131 a la NIC 14, y no a la inversa. En su opinión, el último enfoque es superior ya que permite la comparación de la información entre entidades definiendo medidas de

ingreso de actividades ordinarias por segmento, gasto por segmento, resultados por segmento, activos por segmento y pasivos por segmento.

FC12 También otras de las personas que contestaron estuvieron de acuerdo con el enfoque de gerencia para la identificación de activos por segmentos, pero no lo estuvieron con el enfoque de gerencia para la medición de la información a revelar de los distintos segmentos. En particular, dudaban en cuanto a si la publicación de importes presentados de forma interna generaría una ventaja significativa para los inversores cuando esos importes difieran de los importes basados en las NIIF.

FC13 En el Consejo se destacó que si los importes basados en las NIIF pudiesen prepararse de forma fiable y oportuna para los segmentos identificados con el enfoque de gerencia, ese enfoque proporcionaría la información más útil. Sin embargo, el Consejo observó que los importes por segmentos basados en las NIIF no pueden ser siempre preparados con una oportunidad suficiente en el caso de la información intermedia.

FC14 En el Consejo también se destacaron los requerimientos en la NIIF para explicar la medición de los resultados por segmento y los activos por segmento y para la conciliación de los importes del segmento con los importes reconocidos en los estados financieros de la entidad. El Consejo estuvo satisfecho con que los usuarios fuesen capaces de entender y juzgar de forma apropiada los criterios de determinación de los importes de los segmentos.

FC15 El Consejo concluyó que las ventajas del enfoque de gerencia, en particular la capacidad de las entidades para preparar información por segmentos oportunamente, con tiempo suficiente para su inclusión en los estados financieros intermedios, serían mayores que cualquier desventaja surgida de la posibilidad de que se informe sobre los segmentos de acuerdo con políticas contables distintas a las NIIF.

FC16 Dado el apoyo del Consejo a los principios del enfoque de gerencia requerido por el SFAS 131 y los objetivos del proyecto de convergencia a corto plazo, el Consejo decidió que la forma más simple y completa de lograr la convergencia debería ser usar el texto del SFAS 131 para la NIIF.

FC17 El razonamiento del FASB acerca del enfoque de gerencia del SFAS 131 se presenta en su Información Previa y sus Fundamentos de las Conclusiones. Dado que el Consejo ha adoptado ese enfoque, la Información Previa y los Fundamentos de las Conclusiones del FASB se reproducen en el Apéndice A de estos Fundamentos para las Conclusiones. Las escasas diferencias con el SFAS 131 que el Consejo ha incluido en la NIIF se detallan en el párrafo FC60 más adelante.

Alcance de la norma

FC18 En el Proyecto de Norma 8, el Consejo propuso extender el alcance de la NIIF a todas las entidades que tienen obligación pública de rendir cuentas y no sólo a las entidades cuyos títulos cotizan. En el Consejo se destacó que era prematuro adoptar la definición propuesta de obligación pública de rendir cuentas que se estaba considerando en un proyecto separado del Consejo sobre las pequeñas y medianas entidades (PyME). Sin embargo, el Consejo decidió que el alcance de la norma debía extenderse para incluir a las entidades que mantienen activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de agentes externos. El Consejo concluyó que el proyecto de las PyME es el contexto más apropiado en el que decidir si extender el alcance de los requerimientos sobre la información financiera por segmentos a otras entidades.

FC19 Algunas de las personas que contestaron al Proyecto 8 de Norma señalaron que el alcance de la NIIF no debía ampliarse hasta que el Consejo hubiese alcanzado una conclusión sobre las definiciones de “en calidad de fiduciaria” y “obligación pública de rendir cuentas” en el proyecto de PyME. Dichas personas argumentaron que los términos necesitaban ser clarificados y definidos.

 © IASCF

FC20 El Consejo entendió estas preocupaciones y decidió que la NIIF no debía aplicarse a entidades que mantengan activos en calidad de fiduciaria. Sin embargo, el Consejo decidió que las entidades con obligación pública de rendir cuentas debían quedar dentro del alcance de la NIIF, y que debía proponerse una modificación futura del alcance de la NIIF para incluir a las entidades con obligación pública de rendir cuentas, una vez que la definición haya sido adecuadamente desarrollada en el proyecto de las PyME. La modificación propuesta será, por tanto, expuesta al mismo tiempo que la propuesta de proyecto de norma para las PyME.

FC21 Algunos de quienes contestaron al Proyecto de Norma 8 sugirieron que debía incluirse en la NIIF la exención al alcance del párrafo 6 de la NIC 14. Este párrafo proporcionaba una exención de la información financiera por segmentos en los estados financieros separados de la controladora cuando un informe financiero contiene tanto los estados financieros consolidados como los estados financieros separados de la controladora. El Consejo estuvo de acuerdo que, por criterios prácticos, dicha exención era apropiada.

FC22 En el Proyecto de Norma 8 el Consejo propuso que cuando una entidad que no esté obligada a aplicar la NIIF opte por revelar, en los estados financieros, información por segmentos que cumpla con las NIIF, se le requiera el cumplimiento de los requerimientos de la NIIF. Quienes contestaron indicaron que esto era innecesariamente restrictivo. Por ejemplo, observaron que requerir el cumplimiento completo con la NIIF impediría que una entidad que quedase fuera de su alcance, revelase información voluntaria por segmentos de las ventas sin también revelar información por segmentos de resultados. El Consejo concluyó que una entidad puede proporcionar información por segmentos voluntariamente sin que esto le obligue a cumplir plenamente con la NIIF, en tanto a la información revelada no sea referida como información por segmentos.

FC23 Una de las personas que respondió al Proyecto de Norma 8 pidió aclaración sobre si el alcance de la NIIF propuesto incluía los estados financieros consolidados de un grupo cuya controladora no tiene instrumentos financieros cotizados, pero que incluye participaciones en una minoritaria cotizada* o en una subsidiaria con deuda cotizada. El Consejo decidió que tales estados financieros consolidados no debían estar incluidos en el alcance y que el alcance debía aclararse en consecuencia. En el Consejo también se destacó que la misma aclaración debía hacerse al alcance de la NIC 33 *Ganancias por acción.*

Aspectos del enfoque de gerencia

Requerimientos de medición específicos para algunas partidas

FC24 En el Proyecto de Norma 8, el Consejo invitó a hacer comentarios sobre si la NIIF propuesta debía dejar de aplicar el enfoque de gerencia del SFAS 131 mediante el establecimiento de requerimientos de medición para partidas específicas. Algunos de los que contestaron al Proyecto de Norma 8 apoyaron un enfoque que definiese la medición de los términos claves tales como ingresos de actividades ordinarias por segmentos, gastos por segmentos, resultados por segmentos, activos por segmentos y pasivos por segmentos, con el objetivo de mejorar la comparación entre las entidades que informan. Otras de las personas que contestaron estuvieron en desacuerdo con cualquier apartamiento del SFAS 131, basándose en que las mediciones definidas para partidas específicas eliminarían las principales ventajas el enfoque de gerencia.

* 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”.

FC25 La NIIF requiere que la entidad explique las mediciones de los resultados por segmentos y los activos y pasivos por segmentos y proporcione conciliaciones de los importes por segmentos totales con los importes reconocidos en los estados financieros de la entidad. El Consejo opina que tales conciliaciones permitirán que los usuarios entiendan y juzguen los criterios sobre los que se determinaron los importes por segmentos. En el Consejo también se destacó que definir la medición de tales importes sería una falta de aplicación de los requerimientos del SFAS 131 que supondría tiempo y costo adicional para las entidades y sería una incoherencia con la perspectiva de gerencia sobre la información por segmentos.

FC26 Por lo tanto, el Consejo decidió no requerir mediciones definidas de los ingresos de actividades ordinarias de segmentos, gastos por segmentos, resultados por segmentos, activos por segmentos y pasivos por segmentos.

Organizaciones con forma de matriz

FC27 En el Proyecto de Norma 8 el Consejo propuso que cuando pudiese identificarse más de un conjunto de segmentos, por ejemplo cuando las entidades utilicen una organización con forma de matriz, los componentes basados en productos y servicios deben ser la base para los segmentos de operación. Entre quienes contestaron, algunos observaron que las estructuras de organización matricial son frecuentemente utilizadas por organizaciones grandes y complejas y que desautorizar el uso de componentes basados en productos y servicios era incoherente con el enfoque de gerencia. El Consejo estuvo de acuerdo con esta opinión. Por consiguiente, la NIIF requiere la identificación de los segmentos de operación con referencia al principio básico de la NIIF.

Umbrales cuantitativos

FC28 En el Proyecto de Norma 8 el Consejo propuso umbrales cuantitativos para la identificación de segmentos sobre los que se debe informar. Entre quienes contestaron, algunos argumentaron que tales requerimientos representan la adopción de un enfoque basado en reglas y no de un enfoque basado en principios. Además, algunos de quienes contestaron indicaron que la inclusión de un umbral del 10 por ciento podría crear un precedente para determinar la materialidad o importancia relativa en otras áreas.

FC29 El Consejo consideró un enfoque por el cual se requiriese revelar información de forma separada sobre cualquier segmento de operación significativo. Sin embargo, el Consejo estaba preocupado de que pudiera haber incertidumbre sobre el significado de la importancia relativa con relación a la información a revelar. Además, tal requerimiento sería un cambio significativo en la redacción del SFAS 131. Así, el Consejo estaba preocupado de que el cambio fuera desde un texto familiar y fácilmente comprensible convergente con el SFAS 131 a un principio potencialmente confuso. Por todo ello, el Consejo decidió mantener los umbrales cuantitativos.

Interacción de los criterios de agregación y los umbrales cuantitativos

FC30 Una de las personas que contestó indicó que la clasificación de los criterios de agregación para los segmentos de operación y los umbrales cuantitativos para determinar los segmentos sobre los que se debe informar no estaba clara en el Proyecto de Norma 8. Sin embargo, el organigrama incluido en el párrafo GI7 de la Guía de Implementación indica que los criterios de agregación tienen preferencia sobre los umbrales cuantitativos. En el Consejo también se destacó que la redacción del SFAS 131 era clara, ya que el párrafo de agregación se refiere a la agregación en un “único segmento de operación”. Los umbrales cuantitativos determinan entonces qué segmentos de operación son segmentos sobre los que se debe informar. El término “operación” ha sido insertado en el párrafo 12 de la NIIF.

 © IASCF

Inclusión de las Guías de los Estados Unidos

FC31 El Consejo debatió la medida en que las NIIF debían abordar los problemas prácticos que han surgido de la aplicación del SFAS 131 en los Estados Unidos. El Consejo consideró el documento del FASB *Preguntas y Respuestas 131 Información por segmentos*: *Guía de Aplicación de la Norma 131* y el Grupo de Trabajo sobre Temas Emergentes (EITF) 04-10 *Determinación de si Agregar Segmentos de Operación que no Cumplen el Umbral Cuantitativo.*

FC32 El EITF 04-10 aborda el tema de si agregar segmentos de operación que no cumplen los umbrales cuantitativos. Este documento requiere que sólo se agreguen umbrales cuantitativos si la agregación es coherente con el objetivo y los principios básicos del SFAS 131, los segmentos tienen características económicas similares, y los segmentos comparten una mayoría de los criterios de agregación que se listan en el párrafo 17(a) a (e) del SFAS 131. El Consejo estuvo de acuerdo con el enfoque adoptado en el EITF 04-10 y concluyó que debía incluirse el mismo requerimiento en la NIIF.

FC33 El documento del FASB *Preguntas y Respuestas 131—Información por Segmentos: Guía de Aplicación de la Norma 131* es una guía de implementación que proporciona las opiniones de los miembros del FASB sobre ciertas cuestiones de la SFAS 131. Dado que no fue emitido por el propio FASB, el Consejo decidió no incluir este material en la NIIF.

Información sobre activos por segmentos

FC34 Varias de las personas que contestaron destacaron que, mientras que puede esperarse una medida de los resultados del segmento en cada informe interno de la entidad, no siempre es posible una medida de los activos del segmento, en particular en los sectores industriales de servicios o en otros sectores industriales con una baja utilización de activos físicos. Quienes contestaron sugirieron que en tales circunstancias sólo debía revelarse una medida de los activos de los segmentos si esos importes fuesen proporcionados de forma regular a la máxima autoridad en la toma de decisiones.

FC35 ~~En el Consejo se destacó que requerir la revelación de información de una medida de los activos de los segmentos sólo cuando ella sea revisada por la máxima autoridad en la toma de decisiones crearía una divergencia con el SFAS 131. El Consejo también apoyó la revelación de una información mínima de los resultados por segmentos y los activos por segmentos. Por lo tanto, el Consejo concluyó que debía revelarse información de las medidas de los resultados de los segmentos y el total de activos por segmentos para todos los segmentos, independientemente de si esas medidas son revisadas o no por la máxima autoridad en la toma de decisiones.~~[*]

FC35A Después de la emisión de la NIIF 8, se informó al Consejo de que las razones originalmente establecidas en el párrafo FC35 contradicen las interpretaciones desde hace tiempo publicadas en los EE.UU. para la aplicación del SFAS 131 y crean una diferencia no pretendida con respecto a las prácticas de los EE.UU. según la SFAS 131. Después de reconsiderar y discutir la interacción entre los requerimientos de información a revelar y medición en la NIIF (párrafos 23 y 25), el Consejo concluyó que esas razones ya no reflejaban su opinión. Por ello, el Consejo modificó el párrafo 23 mediante *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009 para aclarar que solo debe revelarse una medida de los activos del segmento si ese importe se proporciona regularmente a la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación.

[*] El párrafo FC35 se eliminó y se añadió el párrafo FC35A como consecuencia de *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009.

Información sobre pasivos por segmentos

FC36 El Proyecto de Norma 8 no proponía revelar información sobre los pasivos por segmentos ya que no hay tales requerimientos en el SFAS 131. Las razones para ello aparecen en el párrafo 96 de los Fundamentos de las Conclusiones del SFAS 131, incluidas como Apéndice A de estos Fundamentos de las Conclusiones.

FC37 Entre quienes contestaron, algunos propusieron añadir un requerimiento para que cada entidad revele información sobre los pasivos por segmentos, cuando tal información se proporciona de forma regular a la máxima autoridad en la toma de decisiones. Ellos argumentaron que la información sobre pasivos por segmentos sería de utilidad para los usuarios. Otros estaban a favor de la información sobre activos netos por segmentos en lugar de activos brutos por segmentos.

FC38 En el Consejo se destacó que si los pasivos por segmentos se consideran en la evaluación del rendimiento de los segmentos de una entidad, y en la asignación de recursos a ellos, tal información debería ser coherente con el enfoque de gerencia. En el Consejo también se destacó el apoyo para la revelación de esta información por parte de algunos comentaristas, en particular de los usuarios de los estados financieros. Por consiguiente, el Consejo decidió requerir la revelar información de una medida de los pasivos por segmentos cuando esos importes son facilitados de forma regular a la máxima autoridad en la toma de decisiones, a pesar de que tal requerimiento crearía una divergencia con el SFAS 131.

Nivel de conciliaciones

FC39 El Proyecto de Norma 8 propuso que una entidad debía proporcionar conciliaciones de los importes totales de los segmentos sobre los que se informa para partidas específicas con los importes que la entidad reconoce de acuerdo con las NIIF. No propuso dichas conciliaciones para segmentos sobre los que se debe informar de forma individual.

FC40 Entre quienes contestaron, algunos expresaron su preocupación sobre el nivel de detalle proporcionado por las conciliaciones propuestas. Argumentaron que si la NIIF permite que la información por segmentos se mida sobre la base de información para la gerencia, debía requerir conciliaciones para los segmentos sobre los que se informa, de forma individual entre los importes de los segmentos y los importes equivalentes medidos de acuerdo con las políticas contables de una entidad según las NIIF. Añadieron que conciliar solo los importes totales de los segmentos sobre los que se informa con los importes presentados en los estados financieros no proporciona información de utilidad.

FC41 Otras de las personas que contestaron apoyaron las conciliaciones propuestas sobre la base de que conciliaciones más detalladas no serían más comprensibles por los usuarios y podrían ser confusas. Opinaron que los costos adicionales para las entidades que informan no estaban justificados.

FC42 En el Consejo se destacó que un requerimiento de proporcionar conciliaciones a nivel de segmento sobre el que se debe informar de forma individual llevaría de hecho a dos informes de segmentos completos: uno de acuerdo con las medidas internas y el otro de acuerdo con las NIIF. El Consejo concluyó que el costo de proporcionar dos juegos de información por segmentos superaría los beneficios.

Ausencia de una exención por perjuicio competitivo

FC43 En el Consejo se debatió si las entidades deberían ser eximidas de algunos aspectos de la NIIF cuando la información a revelar pueda causar un perjuicio competitivo o erosionar el valor para los accionistas. El Consejo consideró un enfoque alternativo

 © IASCF

por el cual las entidades estarían obligadas a proporcionar las razones por las que no se revela información según un criterio de "cumplir o explicar".

FC44 El Consejo concluyó que una exención por "perjuicio competitivo" sería inapropiada ya que proporcionaría un medio para un incumplimiento amplio de la NIIF. En el Consejo se destacó que sería poco probable que las entidades sufriesen un daño competitivo por revelar la información requerida ya que la mayoría de los competidores tienen fuentes de información detallada sobre una entidad distinta de sus estados financieros.

FC45 Quienes contestaron indicaron también que los requerimientos de la NIIF pondrían a las pequeñas compañías que cotizan en una posición de desventaja frente a las no cotizadas, que quedan fuera del alcance de la NIIF. En el Consejo se destacó que la ventaja/desventaja relativa de una entidad que cotiza en un mercado no es un problema que el Consejo deba considerar.

Adopción del término "impracticable"

FC46 Algunos de quienes contestaron al Proyecto de Norma 8 expresaron su preocupación sobre que se permitiese a las entidades no revelar información sobre la entidad en su conjunto sobre productos y servicios y áreas geográficas cuando "….la información necesaria no esté disponible y el costo de elaborarla sea excesivo". Ellos argumentaron que la prueba a aplicar para no revelar la información debía ser la de la impracticabilidad, tal como se la define en la NIC 1 *Presentación de los Estados Financieros*.

FC47 En el Consejo se destacó que la redacción del Proyecto 8 de Norma garantiza una convergencia con el SFAS 131. Usar el término "impracticable" como se define en la NIC 1 cambiaría el requerimiento y crearía una divergencia con el SFAS 131. Por lo tanto, el Consejo decidió mantener la redacción del Proyecto de Norma 8.

Información a revelar sobre la entidad en su conjunto

Información geográfica

FC48 La NIIF requiere que una entidad revele información geográfica sobre activos no corrientes, excluyendo partidas especificadas. El Consejo consideró los comentarios de algunas de las personas que contestaron, que defendían la revelación información país por país, por otros que solicitaban la revelación de información de partidas específicas de información geográfica, y por los que expresaron reservas con el requerimiento propuesto relacionado con la revelación de información del país de domicilio.

FC49 Una coalición de más de 300 organizaciones de más de 50 países conocida como campaña Publica lo que Pagas solicitó que el alcance de la NIIF debía ampliarse para requerir la revelación de información adicional sobre un criterio de país por país. El objetivo de dicha información adicional a revelar sería la promoción de una mayor transparencia en la gestión de los importes pagados por los sectores industriales del petróleo, gas y minería a los gobiernos en los países en desarrollo o en transición que son ricos en esos recursos. El punto de vista de los participantes en esta campaña era que la publicación de pagos específicos hechos por esas compañías a los gobiernos se hace en el interés de todos los usuarios de los estados financieros.

FC50 Dado que la NIIF se está desarrollando en un proyecto de convergencia a corto plazo con el SFAS 131, el Consejo decidió que los asuntos propuestos por la campaña Publica lo que Pagas relacionados con la información a revelar país por país no debía abordarse en la NIIF. El Consejo fue de la opinión de que tales asuntos merecen un debate adicional con organismos que están actualmente involucrados en temas

similares, por ejemplo las Naciones Unidas, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial, los bancos de desarrollo regional y el Foro para la Estabilidad Financiera.

Exención de la información a revelar sobre la entidad en su conjunto

FC51 Algunas de las personas que contestaron, sugirieron la revelación de información geográfica distinta de la propuesta en el Proyecto de Norma 8. Por ejemplo, algunos preferían que se revelara información por áreas geográficas y no por países individuales. Otros estaban a favor de la revelación de información geográfica sobre los resultados, así como de los activos no corrientes. Algunos expresaron la opinión de que la revelación de información sobre los activos totales sería más relevante que la de los activos no corrientes. Algunos fueron de la opinión de que debía revelarse información tanto de los activos corrientes como de los no corrientes. Otros recomendaron revelar información tanto de los activos financieros como de los activos no corrientes. Algunos expresaron la opinión de que no debía requerirse revelar información de activos no corrientes cuando esos importes no fueran revisados por la máxima autoridad en la toma de decisiones.

FC52 En el desarrollo del Proyecto de Norma 8, el Consejo decidió adoptar los requerimientos del SFAS 131. Los párrafos 104 a 107 del Fundamento de las Conclusiones del SFAS 131 proporcionan las bases lógicas para la información geográfica a revelar requerida.

FC53 Ninguna de las informaciones a revelar alternativas sugeridas fue ampliamente apoyada por los comentarios de los usuarios. En el Consejo se destacó que las entidades que deseen facilitar información adicional son libres de hacerlo. Por lo tanto, el Consejo concluyó que no debían cambiarse los requerimientos de información a revelar tomados del SFAS 131.

País de domicilio

FC54 Entre quienes contestaron, algunos afirmaron que las informaciones a revelar relativas al país de domicilio eran inapropiadas para muchas entidades. Ellos expresaron la opinión de que tal información sería relevante cuando una parte importante de los negocios de una entidad se realiza en su país de domicilio. Observaron, sin embargo, que en muchas circunstancias el país de domicilio representa una pequeña parte de los negocios de una entidad y en estos casos la información requerida no sería relevante. Además, argumentaron que el SFAS 131 había sido diseñado para entidades en los Estados Unidos, para quienes “el país de domicilio” es en sí mismo un área geográfica importante. Sugirieron que, en lugar de ello, debía requerirse que la información a revelar fuese sobre el país donde se desarrollan las principales actividades.

FC55 La NIIF requiere la revelación de información para cualquier país que sea importante de forma individual. En el Consejo se destacó que la identificación del país donde se desarrollan las principales actividades puede ser difícil y subjetiva. Por consiguiente, el Consejo decidió no requerir que las entidades identifiquen el país donde desarrolla sus actividades principales.

Subtotal para activos tangibles no corrientes

FC56 Los párrafos 14 y 15 del Fundamento de las Conclusiones del proyecto de Norma 8 resaltaban una diferencia potencial con el SFAS 131. Ésta requiere la revelación de información sobre los “activos de larga vida” excluyendo los activos intangibles, mientras que el proyecto de Norma 8 proponía revelar información sobre “activos no corrientes” incluyendo los activos intangibles. El Consejo reconsideró si, en interés de la convergencia, la NIIF debía requerir revelar información del subtotal de los activos tangibles no corrientes.

 © IASCF

FC57 El Consejo concluyó que revelar información separada de un subtotal de activos tangibles no corrientes era innecesario con el fundamento de que el beneficio incremental no justifica esta información a revelar. Sin embargo, en el Consejo se destacó que las entidades que deseen proporcionar esa información son libres de hacerlo.

Información sobre los principales clientes

FC58 El Proyecto de Norma 8 propuso que, con respecto a la información a revelar sobre los principales clientes, un grupo de entidades que se conoce que están bajo un control común deben tratarse como un único cliente. Algunos de quienes contestaron destacaron que esto podría ser difícil cuando las entidades están controladas por el estado. En el Consejo se destacó que se estaban considerando las propuestas para modificar la NIC 24 *Informaciones a Revelar sobre Partes Relacionadas* en relación con las entidades controladas por el estado, y que de esas propuestas podía surgir una modificación resultante a la NIIF sobre información por segmentos. Mientras tanto, el Consejo decidió requerir en la NIIF que un gobierno (ya sea nacional, regional, provincial, territorial, local o extranjero) y las entidades cuyo control por ese gobierno sea conocido por la entidad que informa, sean tratadas como un único cliente. Esto hace que los requerimientos relacionados con las entidades controladas por los gobiernos sean los mismos que los relacionados con las entidades controladas de forma privada.

Información financiera intermedia

FC59 El Consejo decidió que los cambios a la NIC 34 *Información Financiera Intermedia* propuestos en el Proyecto de Norma 8 deben modificarse para aclarar que sólo se requiere revelar información financiera intermedia de partidas de resultados por segmentos cuando los importes especificados están incluidos en la medida de los resultados por segmentos que son examinados por la autoridad máxima en la toma de decisiones. El Consejo llegó a esta conclusión porque observó que dicha información a revelar es coherente con el enfoque de gerencia.

Diferencias respecto al SFAS 131

FC60 En el desarrollo de la NIIF, el Consejo incluyó las siguientes diferencias con el SFAS 131:

(a) La *Guía de Aplicación de la Norma 131* del FASB indica que los miembros del FASB creen que los “activos de larga vida”, tal como se usa la frase en el párrafo 38 del SFAS 131, se refieren a activos tangibles de larga duración que no pueden ser fácilmente eliminados, lo que parecería excluir a los intangibles. Los activos no corrientes en la NIIF incluyen intangibles (véase los párrafos FC56 y FC57).

(b) El SFAS 131 no requiere la revelación de información de una medida de los pasivos por segmentos. La NIIF la requiere cuando esta medida se proporcione de forma regular a la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación (véanse los párrafos FC36 A FC38).

(c) El SFAS 131 requiere que una entidad con una organización de forma de matriz determine los segmentos de operación basándose en productos y servicios. La NIIF requiere que lo haga con referencia al principio básico de la NIIF (véase el párrafo FC27).

Disposiciones transitorias

FC61 De acuerdo con sus disposiciones transitorias, no se requería la aplicación del SFAS 131 en los estados financieros intermedios del año de su aplicación inicial. Sin embargo, en el segundo año de aplicación, se requería información comparada relativa a los periodos intermedios del primer año de aplicación. Los Fundamentos de las Conclusiones del SFAS 131 explicaban que la razón para estos requerimientos transitorios era que alguna de la información cuya presentación se requiere para los periodos intermedios se basa en la información presentada en los estados financieros anuales más recientes. La información intermedia no sería tan significante sin un conjunto completo de información anual por segmentos que pueda emplearse como comparación y pueda proporcionar un entendimiento de las bases sobre las cuales se la ha proporcionado.

FC62 El Consejo no estuvo de acuerdo con la disposición transitoria del SFAS 131 para los estados financieros intermedios. En el Consejo se destacó que la NIIF no es efectiva hasta 2009, lo que da un tiempo adecuado a las entidades para prepararse. Más aún, el Consejo tuvo conocimiento de que algunas entidades que adoptan por primera vez las NIIF pueden querer presentar información comparada de acuerdo con la NIIF y no con la NIC 14.

 © IASCF

ÍNDICE

párrafos

Apéndice A

Información previa y fundamentos de las conclusiones del Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de EE.UU. sobre el SFAS 131

Introducción	**41**
Información previa	**42–56**
Definición de Segmentos de Operación de una Empresa	**57-80**
Segmentos sobre los que debe informarse	71–72
Agregación de Segmentos de Operación Similares	73–74
Umbrales cuantitativos	75–78
Empresas integradas Verticalmente	79–80
Principios Contables y Distribuciones	**81–91**
Información a Revelar sobre Segmentos	**92–100**
Información sobre Periodos Intermedios	98–99
Reexpresión de Información Presentada Anteriormente	100
Información a Revelar sobre Toda la Empresa	**101–108**
Información sobre Productos y Servicios	103
Información sobre Áreas Geográficas	104–107
Información sobre los Principales Clientes	108
Perjuicio Competitivo	**109–111**
Consideraciones Costo-Beneficio	**112–114**
Aplicabilidad a Empresas no Cotizadas y a Organizaciones sin Ánimo de Lucro	**115–118**
Fecha de Vigencia y Transición	**119–120**

Información previa y fundamentos de las conclusiones del Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de EE.UU. sobre el SFAS 131

Introducción

41. Este apéndice resume las consideraciones que los miembros del Consejo juzgaron significativas para llegar a las conclusiones en este Documento. Incluye las razones para aceptar ciertos enfoques y rechazar otros. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente manera los distintos factores.

Información previa

42. El Documento del FASB nº 14, *Información Financiera por Segmentos de una Empresa de Negocios*, se emitió en 1976. Este Documento requería que las empresas de negocios dieran información por segmentos a partir de dos criterios: por sector industrial y por área geográfica. También requería la revelación de información sobre exportaciones y principales clientes.

43. En el momento en que emitió el Documento nº 14, El Consejo concluyó que la información sobre los componentes de una empresa, los productos y servicios que ofrece, sus operaciones en el extranjero y sus principales clientes es útil para comprender y tomar decisiones sobre la empresa en su conjunto. Los usuarios de estados financieros señalan que la evaluación de las perspectivas de flujos de efectivo futuros es el elemento central de las decisiones de inversión y préstamo. La evaluación de perspectivas requiere un cálculo de la incertidumbre que rodea tanto al plazo como a los importes de los flujos de efectivo esperados de la empresa, lo cual a su vez afecta a los flujos de efectivo potenciales para el inversor o acreedor. Los usuarios también observan que la incertidumbre procede en parte de factores relacionados con los productos y servicios que ofrece una empresa y las áreas geográficas en las que opera.

44. En su documento de posición de 1993, *Información Financiera en los 90 y Más Allá*, la Asociación para la Gestión de la Inversión y la Investigación (Association for Investment Management and Research, AIMR) dijo:

> [La Información financiera por segmentos] es vital, esencial, fundamental, indispensable e integral para el proceso de análisis de inversiones. Los analistas necesitan saber y entender cómo se comportan económicamente los diversos componentes de una empresa diversificada. Un miembro débil del grupo es análogo a un añublo de una plaga en una pieza de fruta; tiene el efecto potencial de podrir la totalidad. Incluso en ausencia de debilidad, los distintos segmentos generarán diferentes corrientes de flujos de efectivo sobre los cuales se asocian riesgos dispares y que ocasionan valores únicos. Así, sin desagregación, no hay una forma razonable de predecir los importes globales, plazos o riesgos de los flujos de efectivo futuros de una empresa completa. Existe poca polémica sobre la utilidad analítica de los datos financieros desagregados. [páginas 59 y 60]

45. A lo largo de los años, los analistas financieros coherentemente requerían que los datos de los estados financieros tuvieran un grado mucho mayor de desagregación que el de la práctica actual. Muchos analistas dijeron que encontraron el Documento 14 útil pero no adecuado. En su documento de posición de 1993, la AIMR enfatizó que:

> No hay desacuerdo entre los miembros de la AIMR sobre que la información financiera por segmentos es completamente vital para su trabajo. Hay también un acuerdo general entre ellos de que la norma de información por segmentos actual, Norma de Contabilidad Financiera nº 14, es inadecuada. Un trabajo reciente de un subcomité del [Comité de Política de Contabilidad Financiera] ha confirmado que una mayoría sustancial de analistas buscan información financiera por segmentos trimestral y, cuando está disponible, la usan [página 5]. [página 5]

 © IASCF

46. El Instituto Canadiense de Contadores Públicos Autorizados (CICA) publicó en agosto de 1992 un Estudio de Investigación, *Información Financiera por Segmentos*. Un Informe de Investigación del FASB, *Información Financiera Desagregada*, se publicó en febrero de 1993. En marzo de 1993, el FASB y el Consejo de Normas de Contabilidad (AcSB) del CICA acordaron perseguir sus objetivos conjuntamente.

47. En mayo de 1993, el FASB y el AcSB emitieron conjuntamente una Invitación a Comentar, *Información Financiera Desagregada para Empresas de Negocios*. La misma identificaba ciertos problemas relacionados con la información a revelar sobre segmentos, solicitaba comentarios sobre éstos y consultaba a los lectores para identificar problemas adicionales. Los consejos recibieron 129 cartas de comentarios de EE.UU. y Canadá.

48. Al final de 1993, el FASB y el AcSB formaron el Grupo Asesor de Información Desagregada para aconsejar y apoyar de distintas formas a los dos consejos en sus esfuerzos por mejorar la información desagregada. Los miembros del grupo incluían emisores de estados financieros, auditores, analistas financieros y académicos de Estados Unidos y Canadá. En enero de 1994, el FASB y el AcSB empezaron a discutir cambios al Documento nº 14 y a la Sección 1700 del *Manual del CICA*, "Información Financiera por Segmentos." Los dos consejos se reunieron y solicitaron activamente de distintas formas la visión de analistas y preparadores de estados financieros sobre posibles mejoras a los requisitos actuales relativos a los segmentos. Los miembros y personal del FASB y el AcSB también analizaron la información desagregada en las reuniones de varios grupos de analistas, incluyendo el Comité de Política de Contabilidad Financiera del AIMR.

49. En 1991, el AICPA formó el Comité Especial de Información Financiera (el Comité Especial) para hacer recomendaciones para mejorar la relevancia y utilidad de la información de los negocios. El Comité Especial, que comprendía auditores y elaboradores de estados financieros, estableció grupos de interés de analistas de crédito y de patrimonio para ayudar a formular estas recomendaciones. El Comité Especial emitió su informe, *Mejorando la Información de Negocios—Un enfoque hacia el Cliente*, en 1994. Este informe enumeraba mejoras en la información a revelar de los segmentos de negocio como su primera recomendación e incluía el siguiente comentario:

> ... para los usuarios que analizan una compañía involucrada en diversos negocios, la información financiera sobre los segmentos de negocio es a menudo tan importante como la información sobre la compañía en su conjunto. Los usuarios sugieren que los elaboradores de esta norma asignen la mayor prioridad para mejorar la información sobre segmentos por su importancia para su trabajo y los problemas percibidos con la información actual de la información de segmentos. [página 68]

50. El informe del Comité Especial enumeraba, entre las mejoras necesarias más importantes, las siguientes:

(a) Información de segmentos a revelar en informes financieros intermedios

(b) Mayor número de segmentos para algunas empresas

(c) Más información sobre segmentos

(d) Segmentación que corresponda a informes de gestión internos

(e) Coherencia de la información de segmentos con otras partes de un informe anual.

Se han hecho recomendaciones similares en las evaluaciones de información corporativa conducidas por el AIMR en cada uno de los 20 últimos años.

51. Los dos consejos llegaron a conclusiones provisionales sobre una propuesta para segmentar la información que era esencialmente diferente de la propuesta en el Documento 14 y la Sección 1700. Características clave de la nueva propuesta fueron

que (a) la información debería proporcionarse sobre segmentos de la empresa que corresponden a la estructura de la organización interna de la misma, es decir, sobre las divisiones, departamentos, subsidiarias u otras unidades internas que la máxima autoridad en la toma de decisiones utiliza para la toma de decisiones operativas y valorar el rendimiento de la empresa, (b) los importes específicos que se deberían distribuir entre segmentos solo si se distribuyen en informes utilizados por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación para evaluar el rendimiento de los segmentos, y (c) las políticas contables utilizadas para producir información desagregada, que deberían ser las mismas que aquéllas utilizadas en los informes utilizados por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación al asignar recursos y evaluar el rendimiento de los segmentos.

52. En febrero de 1995, el personal del FASB y del CICA distribuyeron el trabajo, "Conclusiones Provisionales sobre Información Financiera por Segmentos" (Conclusiones Provisionales), entre determinados analistas de valores, el Grupo de Trabajo sobre Consolidación y Temas Relacionados del FASB, el Grupo Asesor de Información Desagregada, el Grupo de Trabajo sobre Temas Emergentes del FASB, el Consejo Asesor de Normas de Información Financiera, la lista de asociados del AcSB[*], y los miembros de organizaciones representativas que trabajan regularmente con los consejos. El trabajo también se anunció en las publicaciones del FASB y se envió a cualquiera que requiriera una copia. El Consejo y los miembros del personal técnico analizaron las Conclusiones Provisionales con varios analistas y grupos de elaboradores. Se recibieron aproximadamente 80 cartas de comentarios procedentes de EE.UU. y Canadá.

53. En enero de 1996, el FASB y el AcSB emitieron Proyectos de Normas prácticamente idénticos, *Información Financiera Desagregada sobre una Empresas de Negocios*. El FASB recibió 221 cartas de comentarios y el AcSB recibió 73 cartas de comentarios en respuesta a los Proyectos de Norma. En marzo de 1996 se realizó una prueba de campo de las propuestas. Se mantuvo una reunión abierta en Toronto en octubre de 1996 para analizar resultados y preocupaciones con los participantes de la prueba de campo. Otras partes interesadas asistieron a la reunión abierta en Norwalk en octubre de 1996 para analizar sus preocupaciones sobre las propuestas de los Proyectos de Norma. El FASB decidió que podría llegar a una decisión informada sobre el proyecto sin mantener una sesión pública.

54. El FASB y el AcSB intercambiaron información durante el curso de la nueva deliberación de las propuestas contenidas en sus respectivos Proyectos de Norma. Miembros del AcSB y personal del CICA asistieron a las reuniones del FASB, y los miembros del FASB y personal del AcSB asistieron a las reuniones a finales de 1996 y en 1997 para discutir los temas aportados por quienes contestaron. Ambos consejos llegaron a un acuerdo en todos los temas fundamentales para lograr normas prácticamente idénticas para los segmentos de los que se informa en los Estados Unidos y Canadá. Miembros del Grupo Asesor de Información por Segmentos (anteriormente el Grupo Asesor de Información Desagregada) discutieron un borrador de la sección de las normas en marzo de 1997.

55. El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) emitió un Proyecto de Norma de una propuesta de Norma Internacional de Contabilidad que debería sustituir a la Norma Internacional de Contabilidad NIC 14, *Información Financiera por Segmentos*, en diciembre de 1995. Aunque muchas de sus disposiciones eran similares a las de los Proyectos de Norma del FASB y el AcSB, la propuesta del IASC se basa en diferentes objetivos y es distinta de estos Proyectos de Norma. Un miembro del Comité Director de Segmentos del IASC participó en reuniones del FASB durante las

[*] Las asociaciones son individuos y organizaciones con un interés particular en temas de información financiera que se han ofrecido como voluntarias para proporcionar una opinión externa a las posiciones del AcSB en una etapa temprana las deliberaciones del AcSB.

 © IASCF

nuevas deliberaciones del Proyecto de Norma y miembros del FASB participaron en reuniones del Comité Director de Segmentos del IASC. Muchos de quienes contestaron al Proyecto de Norma aconsejaron al FASB y el AcSB trabajar estrechamente con el IASC para lograr normas similares para la información financiera por segmentos. El IASC espera emitir una norma sobre la información financiera por segmentos al final de 1997. Aunque habrá probablemente diferencias entre los requerimientos del IASC para la información financiera por segmentos y los de esta Norma, los consejos creen que será posible preparar un conjunto de información financiera por segmentos que cumpla con los requerimientos del IASC y de este Documento.

56. Este Documento aborda los siguientes aspectos clave:

(a) ¿Cuál es la base adecuada para definir segmentos?

(b) ¿Qué principios contables y asignaciones deben usarse?

(c) ¿Qué partidas específicas de información deben informarse?

(d) ¿Debe darse información por segmentos en los estados financieros abreviados en los periodos intermedios?

Definición de Segmentos de Operación de una Empresa

57. El Consejo concluyó que el *enfoque del sector industrial* contenido en el Documento nº 14 para la información de segmentos no daba la información requerida por los usuarios de los estados financieros y que la revelación de la información desagregada debería basarse en segmentos de operación. Este Documento define un segmento de operación como un componente de una empresa (a) que desarrolla actividades de negocio de las que puede obtener ingresos de las actividades ordinarias e incurrir en gastos, (b) cuyos resultados de operación son regularmente examinados por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación de la empresa, para decidir sobre los recursos que deben asignarse al segmento y evaluar su rendimiento y (c) en relación con el cual se dispone de información financiera diferenciada.

58. El documento de posición de 1993 del AIMR y el informe del Comité Especial del AICPA criticó el enfoque de segmentos por sector industrial para revelar información por segmentos del Documento nº 14. El documento de posición del AIMR incluía lo siguiente:

> La FAS 14 exige la revelación de información por línea de negocio clasificada por "segmento de sector industrial." Su definición de segmento es necesariamente imprecisa, reconociendo que hay numerosos problemas prácticos al aplicar esta definición para diferentes entidades de negocio que operan en circunstancias dispares. Esa debilidad en el FAS 14 ha sido explotada por muchas empresas para acomodarla a sus propios propósitos de estados financieros. Como resultado de lo anterior, hemos visto una de las diez compañías más grandes del país informando de todas sus operaciones como si fuera un único segmento de sector industrial muy ampliamente definido. [página 60]

El informe del Comité Especial decía que "[los usuarios de estados financieros] creen que muchas compañías definen segmentos de sector industrial demasiado ampliamente para informar por negocios y, por tanto, informan sobre demasiados pocos segmentos de sector industrial" (página 69).

59. El informe del Comité Especial de la AICPA también señalaba que " . . . …la principal manera de mejorar la información de segmentos de sector industrial debe ser la alineación de la información de negocios con la información interna" (página 69), y el documento de posición de 1993 del AIMR recomendó que:

> ... debe darse prioridad a la producción y difusión de la información financiera que refleje e informe razonablemente de las operaciones de empresas específicas. Si pudiéramos obtener informes que muestren los detalles de cómo un negocio individual de una empresa se

> organiza y gestiona, supondríamos más responsabilidad para hacer comparaciones significativas con dichos datos a diferencia de los datos de otras firmas que llevan a cabo su negocio de manera diferente. [páginas 60 y 61]

Casi todos los usuarios y muchos otros constituyentes que respondieron al Proyecto de Norma o que se reunieron con el Consejo y los miembros del personal estuvieron de acuerdo en que definir los segmentos en que se basa la estructura de la organización interna de una empresa daría lugar a una información mejorada. Ellos dijeron que no solo sería probable que las empresas dieran información más detallada sino que el conocimiento de la estructura de la organización interna de una empresa es valioso por sí mismo porque destaca los riesgos y oportunidades que la gestión considera que son importantes.

60. Los segmentos que se basan en la estructura de la organización interna de una empresa tienen cómo mínimo otras tres ventajas significativas. Primero, la capacidad de ver una empresa "a través de los ojos de la gestión" mejora la capacidad de predecir acciones o reacciones de la gestión que pueden afectar significativamente a las perspectivas de la empresa sobre flujos de efectivo futuros. Segundo, como la información para estos segmentos se genera para uso de la gestión, el costo incremental de dar información con el propósito de informar externamente debe ser relativamente bajo. Tercero, la práctica ha demostrado que el término *sector industrial* es subjetivo. Los segmentos que se basan en una estructura interna existente deben ser menos subjetivos.

61. El AIMR y otros usuarios han comentado que la información por segmentos es más útil si es coherente con la información explicativa dada en cualquier parte de los estados financieros anuales. Éstos destacaron que, con frecuencia, la sección de revisión del negocio y la carta del presidente incluidas en los informes anuales abordan las operaciones de la empresa de una manera diferente a la información por segmentos contenida en las notas a los estados financieros y en la sección de discusión y análisis de la gerencia, que por así requerirlo las reglas de la SEC debe corresponderse con la información por segmentos suministrada para cumplir con el Documento nº 14. Esto parece ocurrir si la empresa no se gestiona de forma que se corresponda con la forma en que define los segmentos según los requerimientos del Documento nº 14. La segmentación basada en la estructura de la organización interna de una empresa debe facilitar la discusión coherente de los resultados de los segmentos financieros mediante el informe anual de una empresa.

62. Algunos de quienes contestaron al Proyecto de Norma se opusieron al enfoque del Consejo por varias razones. Los segmentos basados en la estructura de la organización interna de una empresa pueden no ser comparables entre empresas que realicen actividades similares y pueden no ser comparables de un año a otro para una empresa individual. Además, una empresa puede no estar organizada sobre la base de productos y servicios o áreas geográficas, y por lo tanto, los segmentos de la empresa pueden no ser susceptibles de analizarse usando modelos macroeconómicos. Finalmente, algunos sostuvieron que como las empresas se organizan estratégicamente, la información que revelaran podría ser competitivamente perjudicial para la empresa que informa.

63. El Consejo reconoce que la comparabilidad de la información contable es importante. El resumen de las principales conclusiones de la Declaración de Conceptos del FASB Nº 2, *Características Cualitativas de la Información Contable*, dice: "La comparabilidad entre empresas y la coherencia en la aplicación de métodos en el tiempo incrementa el valor informativo de las comparaciones de las oportunidades económicas relativas o del rendimiento. La relevancia de la información, especialmente la cuantitativa, depende en gran medida de la capacidad del usuario para relacionarla con algún punto de referencia." Sin embargo, la Declaración de Conceptos 2 también observa un peligro:

 © IASCF

> Mejorar la comparabilidad puede destruir o debilitar la relevancia o fiabilidad si, para asegurar la comparabilidad entre dos medidas, una de ellas ha de obtenerse por un método que produce información menos relevante o fiable. Históricamente, se han dado ejemplos extremos en algunos países europeos en los cuales el uso de organigramas de cuentas estandarizados se ha hecho obligatorio por el interés de la comparabilidad entre empresas pero a costa de perder relevancia y a menudo fiabilidad. Este tipo de uniformidad puede afectar incluso de forma adversa a la comparabilidad de información si oculta diferencias reales entre empresas. [párrafo 116]

64. El Consejo estaba preocupado porque los segmentos definidos usando el enfoque del Documento nº 14 pueden parecer más comparables entre empresas que lo que realmente lo son. El Documento nº 14 incluía lo siguiente:

> La información preparada de acuerdo con [el Documento nº 14] puede ser de utilidad limitada para comparar el segmento de un sector industrial de una empresa con el segmento de un sector industrial similar de otra empresa (es decir, para la comparación entre empresas). La comparación entre empresas de segmentos de un sector industrial requeriría una fórmula razonablemente detallada de la base o bases de desagregación a seguir por todas las empresas, tanto como la especificación de la base de contabilización de las transacciones entre segmentos y los métodos de asignación de costos comunes a dos o más segmentos. [párrafo 76]

65. El Documento nº 14 explicaba por qué el Consejo optó por no desarrollar una fórmula detallada de la base de la desagregación:

> ... diferencias entre las empresas en la naturaleza de sus operaciones y en la medida en que los componentes de la empresa comparten instalaciones comunes, equipo, materiales y suministros, o fuerza de trabajo que hacen que no sea viable que todas las empresas deban seguir una fórmula de reglas y procedimientos altamente detallada. Además,... las diferencias en los sistemas contables de las empresas de negocios son una restricción práctica del grado de especificidad con que pueden establecerse las normas sobre contabilidad e información financiera para información desagregada. [párrafo 74]

Estas mismas consideraciones persuadieron al Consejo de no adoptar requerimientos más específicos en este Documento. La relevancia y la comparabilidad no son alcanzables en todos los casos, y la relevancia debe ser la preocupación dominante.

66. El Comité Especial del AICPA, algunos de quienes contestaron al Proyecto de Norma y otros constituyentes recomendaron que el Consejo exigiera que una empresa utilice un método alternativo de segmentación para la información externa cuando su organización interna no se base en diferencias en productos y servicios o geografía. Algunos recomendaron específicamente la adopción de la propuesta en el Proyecto de Norma del IASC al que se refiere comúnmente como una “red de seguridad”. El enfoque del Proyecto de Norma del IASC para la identificación de segmentos de operación principales y secundarios exige un examen de la organización de los segmentos de la gerencia, pero se requiere que tanto los segmentos principales como los secundarios se definan sobre la base de los productos o servicios relacionados o bien de la geografía. Esto es, con independencia de la organización de la gerencia, los segmentos deben agruparse por los productos o servicios relacionados o por áreas geográficas y debe presentarse un grupo como segmentos principales y el otro como segmentos secundarios.

67. El Consejo reconoce que una empresa puede no dividirse en componentes con productos o servicios similares o por áreas geográficas a efectos internos y que algunos usuarios de estados financieros han expresado un deseo de información organizada a partir de estas bases. Sin embargo, en lugar de un método alternativo de segmentación, lo que en muchas circunstancias exigiría múltiples grupos de información sobre segmentos, el Consejo optó por exigir información adicional a revelar sobre productos y servicios y sobre áreas geográficas de operaciones para la empresa como un todo cuando ésta no es provista en la información a revelar por segmentos básicos.

68. Una razón para no prescribir la segmentación únicamente a partir de solo los productos y servicios relacionados o áreas geográficas es que es difícil definir claramente las circunstancias en las cuales un método alternativo que difiere del enfoque de gestión se aplicaría coherentemente. Una empresa con una línea de productos relativamente estrecha puede considerar que dos productos no son similares, mientras que una empresa con una línea de productos amplia puede considerar a estos dos mismos productos como similares. Por ejemplo, una empresa altamente diversificada puede considerar similares todos los productos de consumo si tiene otros negocios tales como servicios financieros y la construcción de caminos. Sin embargo, una empresa que vende solo productos de consumo puede considerar a las cuchillas de afeitar diferentes de las tostadoras.

69. Una segunda razón para rechazar este enfoque es que un método alternativo de segmentación incrementaría, en algunas empresas, el costo de preparar la información. Un enfoque de gestión en la definición de segmentos permite que las empresas presenten la información que usan internamente y facilita la denominación coherente de los componentes de una empresa desde una parte del informe de gestión a otro. Una empresa podría estar organizada por sus productos y servicios, geográficamente, por una mezcla de productos y servicios y geográficamente, o sobre otras bases—tales como tipo de cliente—y la información sobre segmentos requerida por este Documento deberían ser coherentes con ese método de organización. Además, la información a revelar para toda la entidad sobre productos y servicios dará información sobre los ingresos de las actividades ordinarias totales de los productos y servicios relacionados, y la información a revelar de toda la entidad sobre la geografía dará información sobre los ingresos de las actividades ordinarias y los activos de una empresa, tanto dentro como fuera de su país de origen. También se requiere información sobre los países extranjeros cuando es significativa.

70. El Consejo reconoce que algunas empresas organizan sus segmentos en más de una manera. Otras empresas pueden producir informes en los que sus actividades se presenten en una variedad de formas. En estas situaciones, los segmentos sobre los que se debe informar se determinan sobre la base de una revisión de otros factores para identificar los segmentos de operación de la empresa, incluyendo la naturaleza de las actividades de cada componente, la existencia de gerentes responsables de ellos y la información dada por el consejo de administración. En muchas empresas, solo se da un conjunto de información al consejo de administración. Este conjunto de información es generalmente indicativo de la manera en que la gerencia ve las actividades de la empresa.

Segmentos sobre los que debe informarse

71. El Consejo incluyó en este Documento un concepto de segmentos sobre los que debe informarse, un subconjunto de segmentos de operación, mediante la definición de los criterios de agregación y de umbrales cuantitativos para la determinación de los segmentos de operación sobre los que debe informarse de forma separada en los estados financieros.

72. Un enfoque denominado de gerencia pura para la información financiera por segmentos puede requerir que una empresa informe toda la información que examina la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación de la entidad al tomar decisiones sobre la distribución de recursos y para evaluar el rendimiento de la empresa. Sin embargo, este nivel de detalle puede no ser útil para los lectores de los estados financieros externos y puede ser también dificultoso para que lo presente una empresa. Por tanto, este Documento utiliza un enfoque de gerencia modificado que incluye los criterios de agregación y los umbrales cuantitativos para determinar los segmentos de operación sobre los que debe informarse. Sin embargo, una empresa no necesita agregar segmentos similares y puede presentar segmentos que caen por debajo de los umbrales cuantitativos.

 © IASCF

Agregación de Segmentos de Operación Similares

73. El Consejo cree que la revelación separada de información de segmentos no contribuirá de manera significativa a la comprensión de un inversor sobre una empresa si sus segmentos de operación tienen características tan similares que se pueda esperar que ellos tengan esencialmente las mismas perspectivas futuras. El Consejo concluyó que aunque la información sobre cada segmento puede estar disponible, en estas circunstancias el beneficio sería insuficiente para justificar revelar información. Por ejemplo, una cadena al por menor tiene 10 tiendas que individualmente cumplen la definición de segmento de operación, pero cada tienda puede ser esencialmente igual a las otras.

74. La mayoría de los quienes contestaron comentaron los criterios de agregación en el Proyecto de Norma. Muchos dijeron que el criterio era injustificadamente estricto, en la medida en que los segmentos que son casi idénticos pueden no cumplir los requisitos para la agregación. Algunos de quienes contestaron vincularon sus preocupaciones sobre el perjuicio competitivo y demasiados segmentos directamente a los criterios de agregación, indicando que una relajación de este criterio reduciría significativamente estas preocupaciones. Para transmitir mejor su intención, el Consejo revisó la redacción de los criterios de agregación y la introducción a ellos. Sin embargo, el Consejo rechazó las recomendaciones de que la referencia constituyese indicadores y no pruebas y de que la guía requiera solo la expectativa de similares rendimientos de los segmentos a largo plazo para justificar la agregación, porque estos cambios pueden dar lugar a un nivel de agregación que causaría una pérdida de información potencialmente valiosa. Por la misma razón, el Consejo también rechazó las sugerencias de que los segmentos solo necesitan ser similares en solo una mayoría de las características contenidas en el párrafo 17 para justificar la agregación. El Consejo reconoce que determinar cuándo son dos segmentos suficientemente similares para justificar su agregación es difícil y subjetivo. Sin embargo, en el Consejo se destacó que una de las razones de que la información dada según el Documento nº 14 no satisfaga las necesidades de los usuarios de los estados financieros es que se agregaron a veces los segmentos con características diferentes en áreas importantes.

Umbrales cuantitativos

75. Al desarrollar el Proyecto de Norma, el Consejo había concluido que el criterio cuantitativo podía interferir con la determinación de los segmentos de operación y que, de así ocurrir, podía reducir innecesariamente el número de segmentos a revelar. Quienes contestaron al Proyecto de Norma y otros instaron al Consejo a incluir un criterio cuantitativo para determinar sobre qué segmentos informar, porque decían que a algunas empresas se les requeriría información de demasiados segmentos, salvo que guías cuantitativas específicas les permitieran omitir segmentos pequeños. Quienes contestaron dijeron que el Proyecto de Norma habría requerido revelar información sobre nada menos que de 25 segmentos de operación, lo que no era un resultado anticipado por el Consejo en sus deliberaciones precedentes al Proyecto de Norma. Otros dijeron que las empresas revelarían información que sería demasiado agregada, a menos que las guías cuantitativas se lo impidieran. El Consejo decidió que la adición de umbrales cuantitativos debería ser una manera práctica de tratar las preocupaciones de quienes contestaron sobre el perjuicio competitivo y la proliferación de segmentos, sin modificar de manera fundamental el enfoque de gerencia para la definición de segmento.

76. Similar a los requerimientos en el Documento nº 14, el Consejo decidió requerir que cualquier segmento de operación que constituya el 10 por ciento o más de los ingresos de las actividades ordinarias, activos, o resultados presentados sea informado separadamente y que los segmentos sobre los que debe informarse se contabilicen por al menos el 75 por ciento de los ingresos de las actividades ordinarias externos de una empresa. El Consejo decidió retener esta guía para los umbrales cuantitativos porque

puede aplicarse objetivamente y porque los preparadores y usuarios de los estados financieros ya lo entienden.

77. La inclusión de umbrales cuantitativos similares a los del Documento nº 14 necesita un guía sobre cómo informar de los segmentos de operación que no cumplen los umbrales. El Consejo concluyó que se debe permitir que las empresas combinen información sobre los segmentos de operación que no cumplen los umbrales con información sobre otros segmentos de operación que no cumplen los umbrales cuando se cumple la mayoría del criterio de agregación del párrafo 17. Esta es una disposición sobre la agregación más liberal que la establecida para los segmentos de operación individualmente significativos, pero prohíbe una agregación de segmentos que son diferentes.

78. El párrafo 125 de la Declaración de Conceptos 2 establece que "... la magnitud por sí misma, sin tener en cuenta la naturaleza de la partida y las circunstancias en las cuales se hace el juicio, no será generalmente una base suficiente para un juicio de materialidad o importancia relativa." Esa guía se aplica a la información por segmentos. Una comprensión de los segmentos significativos de una empresa es importante para entender a la empresa en su totalidad y a las partidas individuales de la información financiera por segmentos que son importantes para entender los segmentos. De esta manera, una partida de información financiera por segmentos que, si se omitiere, cambiaría la decisión del usuario sobre este segmento de una manera tan significativa que cambiaría la decisión del usuario sobre la empresa en su conjunto, es significativa incluso aunque una partida de una magnitud similar no pueda considerarse significativa si se la omitiera de los estados financieros consolidados. Por tanto, se aconseja que las empresas revelen información sobre los segmentos que no cumplen los umbrales cuantitativos si la gerencia cree que es significativa. Quienes están familiarizados con las circunstancias particulares de cada empresa deben decidir que constituye lo *significativo o material*.

Empresas integradas Verticalmente

79. El Consejo concluyó que la definición de un segmento de operación debe incluir los componentes de una empresa que venden principal o exclusivamente a otros segmentos de operaciones de la empresa, si ésta se gestiona de esta manera. La información sobre los componentes involucrados en cada fase de producción es particularmente importante para entender a las empresas integradas verticalmente en ciertos negocios, por ejemplo, las del sector del petróleo y el gas. Dentro de la empresa, las diferentes actividades pueden dar lugar a perspectivas de flujos de efectivo futuros significativamente diferentes y los usuarios de los estados financieros han manifestado que necesitan saber los resultados de cada operación.

80. Algunos de quienes contestaron al Proyecto de Norma se opusieron a los requerimientos de información separada sobre los segmentos integrados verticalmente. Dijeron que los resultados de los segmentos no pueden ser comparables entre empresas y que los precios de transferencia no son lo suficientemente fiables para los propósitos de información externa. El Consejo consideró un enfoque que solamente habría requerido la información separada de los segmentos integrados verticalmente solo cuando los precios de transferencia se basaran en precios de mercado cotizados y no existieran fundamentos para combinar el segmento vendedor con el segmento comprador. Sin embargo, esto habría sido una falta de aplicación del enfoque de la gerencia a los segmentos definidos. El Consejo también estaba preocupado sobre que el criterio no fuera viable. Por tanto, el Consejo decidió retener las disposiciones del Proyecto de Norma para los segmentos integrados verticalmente.

 © IASCF

Principios Contables y Distribuciones

81. El Consejo decidió que la información a presentar sobre cada segmento debe medirse de la misma manera que la información utilizada por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación con el objetivo de distribuir los recursos entre los segmentos y evaluar el rendimiento de los mismos. Este es un enfoque de gestión para la medición de la información financiera por segmentos como se proponía en el Proyecto de Norma. El Consejo no considera que deba desarrollarse una medición independiente de los resultados o de los activos del segmento con el único objetivo de revelar información financiera por segmentos. Por ejemplo, no se debe requerir que una empresa que contabiliza el inventario utilizando un método de valoración especializado con propósitos internos reexprese los importes del inventario para cada segmento, y no se debe requerir que una empresa que contabiliza su gasto por pensiones sólo de forma consolidada lo distribuya a cada segmento de operación.

82. El informe del Comité Especial del AICPA decía que el Consejo "debe permitir que las compañías presenten una estadística de la misma forma que la presentan internamente, cuando esto último ocurre. La utilidad de la información preparada solo para presentarla [externamente] es cuestionable. Los usuarios quieren entender la perspectiva de los gestores sobre la compañía y las implicaciones de las estadísticas clave." También dijo que "las estadísticas clave que se presentan [deberían] limitarse a estadísticas que la compañía tenga disponibles…" (página 72)

83. Quienes contestaron al Proyecto de Norma tuvieron reacciones distintas a su guía de medición. Muy pocos sugirieron al Consejo que requiriese distribuciones con el único propósito de informar externamente. La mayoría estuvo de acuerdo en que las distribuciones son inherentemente arbitrarias y que pueden no ser significativas si no se utilizan con propósitos de gestión. Ninguno de los que contestaron sugirió que deban presentarse las transferencias inter-segmentos de una forma diferente a la utilizada internamente. Sin embargo, algunos recomendaron que la información sobre cada segmento se proporcione según los principios contables utilizados en los estados financieros con propósito general de la empresa. Algunos observaron que la información no ajustada de fuentes internas no tiene necesariamente que cumplir con los principios contables generalmente aceptados y, por dicha razón, puede ser difícil de entender para los usuarios. Otros argumentaron que la comparabilidad entre empresas podría mejorarse si la información financiera por segmentos fuera proporcionada sobre la base de los principios contables generalmente aceptados. Finalmente, unos pocos cuestionaron la verificabilidad de la información.

84. Por diversas razones, el Consejo decidió no requerir que la información financiera por segmentos se proporcionase de acuerdo con los mismos principios contables generalmente aceptados utilizados para preparar los estados financieros consolidados. La preparación de información financiera por segmentos de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados utilizados a nivel consolidado sería difícil porque algunos de los principios contables generalmente aceptados no están previstos para su aplicación a nivel segmentado. Algunos ejemplos son la distribución del coste de una adquisición de activos o pasivos individuales de una subsidiaría utilizando el método de contabilización de la adquisición, la contabilización del costo de los planes de beneficios de toda una entidad, la contabilización de impuestos a las ganancias en una entidad que cumplimenta una declaración fiscal consolidada y la contabilidad de inventarios según el método última entrada primera salida (LIFO), cuando el conjunto incluye elementos de más de un segmento. Además, no hay principios contables generalmente aceptados para asignar los costos conjuntos, los activos utilizados conjuntamente o los pasivos en los que se ha incurrido conjuntamente entre los segmentos, o para fijar los precios de transferencias inter-segmentos. En consecuencia, por lo general no es posible presentar la rentabilidad de un segmento de acuerdo con principios contables generalmente aceptados.

85. El Consejo reconoce que la información financiera por segmentos está sujeta a ciertas limitaciones y que parte de la información puede no ser susceptible de ser verificada en la misma medida que algunos de los estados financieros. Sin embargo, la verificabilidad no es la única característica cualitativa importante de la información contable. La verificabilidad es un componente de la fiabilidad, que es una de las dos características que contribuyen a la utilidad de la información contable. La otra es la relevancia, que es igualmente importante. La Declaración de Conceptos 2 establece que:

> Aunque la información financiera debe ser tanto relevante como fiable para ser útil, la información puede tener ambas características en diferentes grados. Puede ser posible intercambiar la relevancia por la fiabilidad y viceversa, aunque no hasta el punto de sustituir una por la otra totalmente. ... el equilibrio entre las características puede ser necesario o beneficioso.
>
> En una situación determinada, la importancia otorgada a la relevancia en relación con la importancia de otras decisiones sobre las cualidades específicas de la información contable (por ejemplo, la fiabilidad) puede ser diferente para diferentes usuarios de la información, y su disposición a cambiar una cualidad por otra puede ser también diferente. [párrafos 42 y 45]

86. Es evidente que los usuarios están dispuestos a intercambiar un grado de fiabilidad en la información financiera por segmentos por información más relevante. El documento de posición del AIMR en 1993 establece que:

> Los analistas necesitan estados financieros estructurados que sean coherentes con la forma en que se organiza y gestiona el negocio. Esto significa que dos compañías diferentes de la misma industria pueden tener que presentar datos segmentados de manera diferente porque están estructuradas de forma distinta. [página 20]

Pero, como se destacaba anteriormente, el documento de posición dice que, en dichas circunstancias, los analistas “asumirían mayor responsabilidad para hacer comparaciones significativas con dichos datos a diferencia de los datos de otras firmas que llevan a cabo su negocio de manera diferente” (página 61).

87. El Consejo considera que la información requerida por esta Norma cumple con el objetivo de fiabilidad que está compuesto por la representación fiel y la verificabilidad. Un auditor puede determinar si la información suministrada en la notas a los estados financieros procede de la fuente requerida, revisando los informes de los gerentes o las actas de las reuniones del consejo de administración. No se requiere que la información se proporcione de una forma específica, pero se requiere que la empresa explique sobre qué bases se proporciona y que concilie la información financiera por segmentos con los totales consolidados de la empresa. Una explicación adecuada y una conciliación apropiada permitirán que el usuario entienda la información y sus limitaciones en el contexto de los estados financieros de la empresa. El auditor puede comprobar tanto las explicaciones de los importes de los segmentos como las conciliaciones con los totales consolidados. Además, dado que los gestores la utilizan en sus procesos de toma de decisiones, la fiabilidad de dicha información será probablemente alta. La información proporcionada para cumplir con la Norma 14 era más difícil de verificar en muchas situaciones y era menos fiable. Dado que estaba preparada exclusivamente con propósitos de información externa, requería hacer distribuciones que podían ser arbitrarias, y estaba basada en principios contables que podían ser de difícil aplicación a nivel de segmento.

88. El párrafo 29 requiere que los importes asignados a un segmento sean distribuidos de una manera razonable. Sin embargo, el Consejo considera que el incremento potencial en la fiabilidad que puede haberse logrado al requerir la distribución de los importes consolidados es ilusorio porque los gastos incurridos a nivel consolidado pueden distribuirse entre los segmentos en una variedad de formas que pueden considerarse “razonables”. Por ejemplo, una entidad puede utilizar tanto el número de empleados

 © IASCF

en cada segmento como el gasto total del segmento en salarios en relación con los importes consolidados como la manera de distribuir el gasto por pensiones a los segmentos. Los dos enfoques para distribuir pueden dar lugar a medidas significativamente diferentes del resultado del segmento. Sin embargo, tanto el número de empleados como el gasto total en salarios pueden ser maneras razonables a través de las cuales distribuir el gasto total en pensiones. Por el contrario, no parece razonable que una empresa distribuya su gasto en pensiones a un segmento que no tiene empleados con derecho al plan de pensiones. Debido al potencial de interpretación inadecuada de la información al que pueden dar lugar dichas distribuciones, el Consejo decidió que es apropiado que esta Norma requiera que los importes distribuidos a los segmentos sean distribuidos de una manera razonable.

89. El Consejo también consideró el requerimiento explícito de que un segmento de operación informe los ingresos de actividades ordinarias y los gastos incurridos directamente o que le sean directamente atribuibles. Sin embargo, decidió que establecer que determinar si una partida de ingresos de actividades ordinarias o gastos se atribuye a un segmento de operación es, en algunos casos, una cuestión de juicio profesional. Además, tal requerimiento explícito debería ser una modificación adicional al enfoque de gestión de la medición. Aunque el Consejo decidió no incluir un requerimiento explícito, considera que muchas partidas de ingresos de actividades ordinarias o gastos están claramente relacionadas con un segmento determinado y sería poco probable que la información utilizada por la gerencia omitiese dichas partidas.

90. Para ayudar a los usuarios de los estados financieros a entender la información revelada por segmentos, esta Norma requiere que las empresas proporcionen explicaciones suficientes sobre la manera en que se la ha preparado. Dicha información debe incluir cualquier diferencia en la base de medición entre los importes consolidados y los importes segmentados. También debe indicar si las distribuciones de las partidas se han realizado simétricamente. Una empresa puede distribuir un gasto a un segmento sin distribuir el activo relacionado; sin embargo, se debe revelar dicho hecho. También se requiere que las empresas concilien los totales consolidados de los estados financieros de la empresa con los totales de activos de los segmentos sobre los que se debe informar, ingresos de actividades ordinarias de los segmentos, resultados de los segmentos y cualquier otra información de los segmentos que se revele.

91. Además, las ventajas de presentar sin ajustes la información de la gerencia son significativas. Dicha práctica es coherente con la definición de segmentos basada en la estructura de las organización interna de la entidad. Impone un costo incremental pequeño a la entidad y requiere poco tiempo adicional de preparación. Así, la empresa puede proporcionar de forma más sencilla información financiera por segmentos en los estados financieros abreviados de periodos intermedios y puede proporcionar más información sobre cada segmento en los estados financieros anuales. La información utilizada por la gerencia también destaca a los usuarios de los estados financieros los riesgos y las oportunidades que la gerencia considera importantes.

Información a Revelar sobre Segmentos

92. Las partidas de información que deben revelarse sobre cada segmento de operación sobre el que debe informarse según se describe en los párrafos 25 a 31 representan un equilibrio entre las necesidades de los usuarios de los estados financieros que pueden querer un conjunto completo de estados financieros para cada segmento y los costos de los preparadores que pueden querer no revelar ninguna información financiera por segmentos. La Norma 14 requería información a revelar sobre ingresos de actividades ordinarias internos y externos, resultados; depreciación, disminuciones de valor, y gastos de amortización; y partidas inusuales tal como se definen en la Opinión nº 30 del APB, *Información de los Resultados de las Operaciones—Información de los*

Efectos de la Disposición de un Segmento de un Negocio, y Eventos y Transacciones Inusuales e Infrecuentes, para cada segmento. El Documento 14 también requería la revelación de información sobre el total de activos, la participación en el ingreso neto de inversiones contabilizadas por el método de la participación, el importe de la inversión en participaciones contabilizadas por el método de la participación, y el total de desembolsos por ampliaciones en activos de larga vida. Algunos de quienes contestaron al Proyecto de Norma pusieron objeciones a revelar cualquier información que no fuera requerida en el Documento 14, mientras otros recomendaron la revelación de partidas adicionales que no se requieren en dicha Norma. Este Documento pide revelar la siguiente información adicional sólo cuando las partidas se incluyen en la medición del resultado del segmento que se considera por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación: partidas significativas distintas al efectivo, ingresos por intereses, gasto por intereses, y gasto por impuesto a las ganancias.

93. Algunos de quienes contestaron al Proyecto de Norma mostraron su preocupación de que las propuestas incrementarían el volumen total de información en comparación con la requerida por el Documento 14. Por varias razones, el Consejo consideró que la preocupación se exageraba. Aunque esta Norma requiere revelar más información sobre un segmento de operación individual que la requerida por el Documento 14 para un segmento de un sector industrial, esta Norma requiere revelar información sólo sobre un tipo de segmento—segmentos de operación sobre los que debe informarse—mientras que el Documento 14 requiere información sobre dos tipos de segmentos: de sectores industriales y geográficos. Además, el Documento 14 requiere que muchas empresas creen información exclusivamente para informar externamente, mientras que casi toda la información financiera por segmentos que esta Norma requiere está ya disponible en los informes de la gerencia. El Consejo reconoce, sin embargo, que algunas empresas pueden encontrar necesaria la creación de información de toda la empresa sobre productos y servicios, áreas geográficas y principales clientes requerida en los párrafos 36 a 39.

94. El Consejo decidió requerir revelar información sobre las partidas significativas distintas al efectivo en la medición del resultado del segmento e información sobre los desembolsos totales por ampliaciones de activos de larga vida del segmento (distintos de los instrumentos financieros, relaciones a largo plazo con los clientes de una institución financiera, hipotecas y otros derechos por servicios, políticas de aplazamiento de costos de adquisición y activos por impuestos diferidos) cuando se informa sobre dicha información internamente porque mejora la capacidad de los usuarios de los estados financieros de estimar el potencial de generación de efectivo y los requerimientos de efectivo de los segmentos de operación. Como una alternativa, el Consejo consideró el requerimiento de revelar información sobre los flujos de efectivo de operación para cada segmento. Sin embargo, muchos de quienes contestaron dijeron que la revelación de los flujos de efectivo de operación de acuerdo con el Documento del FASB nº 95 *Estado de Flujos de Efectivo*; requeriría la recopilación y procesamiento de información con el propósito exclusivo de informar externamente. Dijeron que la gerencia con frecuencia evalúa el efectivo generado o requerido por los segmentos de forma diferente al cálculo de los flujos de efectivo de operación de acuerdo con el Documento 95. Por dicha razón, el Consejo decidió no requerir información a revelar sobre el flujo de efectivo por segmento.

95. La revelación del ingreso de actividades ordinarias por intereses y del gasto por intereses incluido en los resultados del segmento presentados tiene por objetivo el suministro de información sobre las actividades de financiación de un segmento. El Proyecto de Norma propuso que una entidad revelara el ingreso de actividades ordinarias por intereses brutos y el gasto por intereses bruto para todos los segmentos en los que el resultado presentado incluyese dichas partidas. Algunos de quienes contestaron dijeron que, por lo general, los segmentos de servicios financieros se gestionan sobre la base del ingreso de actividades ordinarias por intereses neto, o el

 © IASCF

"diferencial", y que la gerencia presta atención solo a dichos datos en su proceso de toma de decisiones. Por tanto, debe requerirse que dichos segmentos revelen solo el importe neto y no tanto el ingreso de actividades ordinarias como el gasto por intereses brutos. Dichas personas destacaron que requerir la revelación de información sobre ambos importes brutos sería análogo a requerir que los segmentos de servicios no financieros revelen tanto las ventas como los costos de las ventas. El Consejo decidió que debía permitirse que los segmentos que obtengan de intereses la mayoría de sus ingresos de actividades ordinarias de intereses revelen el ingreso de actividades ordinarias por intereses neto en lugar del ingreso de actividades ordinarias por intereses bruto y el gasto por intereses bruto cuando la gerencia considere que dicho importe es más relevante en la gestión del segmento. La información sobre intereses es más importante si un único segmento comprende una mezcla de operaciones financieras y no financieras. Si un segmento es principalmente una operación financiera, el ingreso de actividades ordinarias por intereses probablemente constituye la mayoría de los ingresos de actividades ordinarias del segmento y el gasto por intereses constituirá la mayor parte de la diferencia entre el ingreso de actividades ordinarias presentado del segmento y el resultado presentado del segmento. Si un segmento no tiene operaciones financieras o sólo operaciones financieras sin importancia relativa, no se requiere información sobre intereses.

96. El Consejo decidió no requerir revelar información sobre los pasivos del segmento. El Proyecto de Norma propuso que una entidad revelara los pasivos de un segmento porque el Consejo creyó que los pasivos son una información importante para entender las actividades de financiación del segmento. El Consejo también indicó que el requerimiento en Documento FASB nº 94, *Consolidación de todas las Subsidiarias con Mayoría de Propiedad*, de revelar los activos, pasivos y resultados de subsidiarias previamente no consolidadas era una continuación de la Opinión nº 18 del APB, *El Método de Contabilización de la Participación para Inversiones en Acciones Comunes*, pendiente de completar el proyecto de las revelaciones de información desagregadas. Sin embargo, al comentar la información a revelar que debía requerirse en esta Norma, muchos de quienes contestaron dijeron que se incurre en los pasivos de forma centralizada y que las empresas por lo general no distribuyen dichos importes a los segmentos. El Consejo concluyó que el valor de la información sobre los pasivos de los segmentos al evaluar el rendimiento de los segmentos de una empresa era limitado.

97. El Consejo decidió no requerir la revelación de información sobre el gasto de investigación y desarrollo incluido en la medición del resultado del segmento. El Proyecto de Norma habría requerido tal revelación de información para suministrar a los usuarios información sobre los segmentos de operación en los que una empresa está centrando sus esfuerzos de desarrollo de productos. La información a revelar sobre el gasto en investigación y desarrollo era requerida por varios usuarios de los estados financieros y fue específicamente solicitada tanto en el informe del Comité Especial del AICPA como en el documento de posición del AIMR de 1993. Sin embargo, quienes contestaron dijeron que la revelación de información sobre el gasto de investigación y desarrollo por segmentos podía dar lugar a un perjuicio competitivo, dando a los competidores una visión anticipada de los planes estratégicos de una empresa. Otros de los que contestaron observaron que la investigación y el desarrollo es solo una de las varias partidas que indican donde está centrando una empresa sus esfuerzos y que es mucho más significativo en unas empresas que en otras. Por ejemplo, los costos de la formación de los empleados y publicidad fueron citados como partidas que habitualmente son más importantes para algunas empresas que la investigación y el desarrollo, poniendo en duda la relevancia de revelar solamente información sobre el gasto en investigación y desarrollo. Además, muchos de quienes contestaron dijeron que habitualmente se incurre en el gasto en investigación y desarrollo de forma centralizada y no se distribuye por segmentos. El Consejo, por tanto, decidió no requerir la revelación de información por segmentos del gasto en investigación y desarrollo.

Información sobre Periodos Intermedios

98. Esta Norma requiere revelar información de segmentos limitada en los estados financieros abreviados que se incluyen en los informes trimestrales a los accionistas, tal como se propuso en el Proyecto de Norma. El Documento 14 no se aplica a dichos estados financieros abreviados debido al gasto y al tiempo requerido para preparar la información financiera por segmentos según el Documento 14. Entre quienes contestaron al Proyecto de Norma, pocos dijeron que presentar información financiera por segmentos en los estados financieros intermedios fuera innecesariamente gravoso. Sin embargo, los usuarios argumentaron que, para ser oportuna, la información financiera por segmentos se necesita con mayor frecuencia que anualmente y que las dificultades para prepararla de forma intermedia se pueden superar con un enfoque como el contemplado en este Documento. Los gerentes de muchas empresas están de acuerdo y voluntariamente han presentado información financiera por segmentos para periodos intermedios.

99. El Consejo decidió que los estados financieros abreviados de los periodos intermedios emitidos para los accionistas deben incluir información sobre los ingresos de actividades ordinarias del segmento de clientes externos, ingresos de actividades ordinarias entre segmentos, una medida del resultado del segmento, cambios significativos en los activos y diferencias en la base de segmentación o en la forma que el resultado del segmento se midió en el anterior periodo anual y una conciliación con el resultado total de la empresa. Dicha decisión es una transacción entre las necesidades de los usuarios que quieren la misma información financiera por segmentos para periodos intermedios que la requerida en los estados financieros anuales y los costos de los preparadores que deben presentarla. Los usuarios tendrán cierta información clave de forma oportuna. Las empresas no deben incurrir en unos costos incrementales significativos para proporcionar la información porque está basada en información que se utiliza internamente y, por tanto, está ya disponible.

Reexpresión de Información Presentada Anteriormente

100. El Consejo decidió requerir la reexpresión de la información por segmentos previamente presentada tras un cambio en la composición de los segmentos de una empresa, a menos que sea impracticable hacerlo. Los cambios en la composición de los segmentos interrumpen tendencias, y el análisis de tendencias es útil para los usuarios de los estados financieros. Algunos emisores de estados financieros han dicho que su política es reexpresar uno o más años anteriores para el análisis interno de tendencias. Muchas reorganizaciones dan lugar a la reasignación de centros de beneficios diferenciados de un segmento a otro y llevan a reexpresiones relativamente simples. Sin embargo, si una empresa lleva a cabo una reorganización fundamental, la reexpresión puede ser muy difícil y cara. El Consejo concluyó que en dichas situaciones la reexpresión puede ser impracticable y, por tanto, no debía exigirse. Sin embargo, cuando una empresa no reexpresa su información financiera por segmentos, se requiere que proporcione la información del periodo actual del segmento según la forma anterior y la forma nueva de segmentación en el año en que tienen lugar el cambio, a menos que sea impracticable hacerlo.

Información a Revelar sobre Toda la Empresa

101. Los párrafos 36 a 39 requieren la revelación de información sobre los productos y servicios, áreas geográficas y principales clientes de una empresa, independientemente de la organización de la empresa. La información a revelar requerida sólo necesita proporcionarse sólo cuando no se la ha incluido como parte de la información requerida sobre los segmentos. El Proyecto de Norma propuso el requerimiento de revelación de información adicional sobre los productos y servicios y áreas geográficas *por segmento*. Muchos de quienes contestaron dijeron que dicha propuesta

 © IASCF

habría dado lugar a la revelación de un excesivo volumen de información. Por ejemplo, a algunas empresas que proporcionan una variedad de productos y servicios en muchos países se les habría requerido la presentación de una gran cantidad de información que habría sido costosa en tiempo de preparación y cuyos beneficios para la mayoría de los usuarios de los estados financieros serían cuestionables. El Consejo decidió que la información adicional a revelar proporcionada tomando como referencia a la empresa en su totalidad y no a los segmentos sería apropiada y no indebidamente costosa. El Consejo también estuvo de acuerdo en que dichas informaciones a revelar de la empresa en su totalidad eran apropiadas para todas las empresas, incluyendo a las que tienen únicamente un segmento de operación, cuando la empresa ofrece un abanico de productos y servicios, obtiene ingresos de actividades ordinarias de clientes en más de un país, o se dan ambas circunstancias.

102. Basándose en revisiones de información publicada sobre empresas cotizadas, debates con constituyentes y una prueba de campo del Proyecto de Norma, el Consejo cree que muchas empresas están organizadas por productos y servicios o geográficamente e informarán sobre uno o ambos tipos de información en su información a revelar sobre segmentos de operación sobre los que debe informarse. Sin embargo, se requerirá que algunas empresas, según los párrafos 36 a 39, presenten información adicional porque la información a revelar de la empresa en su totalidad es requerida a todas las empresas, incluyo a aquellas que tienen un único segmento sobre el que debe informarse.

Información sobre Productos y Servicios

103. Este Documento requiere que las empresas informen sobre ingresos de actividades ordinarias de clientes externos para cada producto y servicio o para cada grupo de productos y servicios similares de una empresa en su conjunto. Los analistas dicen que un análisis de las tendencias en los ingresos de actividades ordinarias de los productos y servicios es importante al evaluar tanto el rendimiento pasado como las perspectivas de crecimiento futuro. Dichas tendencias pueden compararse con referencias como las estadísticas de sectores industriales o información presentada por los competidores. La información sobre los activos que se utilizan para producir productos específicos y prestar servicios específicos también puede ser de utilidad. Sin embargo, en muchas empresas los activos no se dedican a productos o servicios específicos y presentar los activos por productos y servicios puede requerir distribuciones arbitrarias.

Información sobre Áreas Geográficas

104. Esta Norma requiere revelar información sobre los ingresos de actividades ordinarias y los activos por área geográfica. Los analistas dicen que la información sobre ingresos de actividades ordinarias de clientes de diferentes áreas geográficas ayuda a entender la concentración de riesgos debida a cambios negativos en las condiciones económicas y perspectivas de crecimiento debidas a cambios económicos positivos. Dicen que la información sobre la localización de activos en diferentes áreas ayuda a entender las concentraciones de riesgos (por ejemplo, riesgos políticos como la expropiación).

105. El Documento 14 requiere revelar información geográfica por regiones geográficas, mientras que esta Norma requiere revelar información de países individualmente significativos, así como información sobre el país domicilio de la empresa y todos los países extranjeros en total. El enfoque de esta Norma tiene dos beneficios significativos. Primero, reduce la carga sobre los preparadores de estados financieros, porque la mayoría de empresas probablemente tendrán operaciones significativas sólo en unos pocos países y quizá sólo en el país de domicilio. Segundo, y más importante, se proporcionará información que es más útil al evaluar el impacto de los riesgos de concentración. La información revelada por país es más útil porque es más fácil de interpretar. Los países en áreas contiguas habitualmente experimentan diferentes tasas de crecimiento y otras diferencias en las condiciones económicas. Según los

requerimientos del Documento 14, las empresas habitualmente presentan información sobre áreas geográficas amplias que incluyen agrupamientos como Europa, África y el Oriente Medio. Los analistas y otros interesados han cuestionado la utilidad de una información a revelar amplia.

106. Quienes contestaron al Proyecto de Norma han cuestionado la manera en que deben asignarse los ingresos de actividades ordinarias a países individuales. Por ejemplo, se demandaron guías para situaciones en las que los productos se venden en una localización pero los clientes residen en otra. El Consejo decidió proporcionar flexibilidad en lo concerniente a la forma en que las empresas atribuyen los ingresos de actividades ordinarias a los países individuales en lugar de requerir que los ingresos de actividades ordinarias se atribuyesen a los países de acuerdo con la localización de sus clientes. El Consejo también decidió requerir que las empresas revelasen la base que han adoptado para asignar los ingresos de actividades ordinarias a los países, para permitir que los usuarios de los estados financieros entiendan la información geográfica proporcionada.

107. Como resultado de su decisión de requerir la información geográfica para la empresa en su conjunto, el Consejo decidió no requerir la revelación de los desembolsos de capital en ciertos activos de larga vida por área geográfica. Dicha información referida a la empresa en su conjunto no necesariamente es útil para la predicción de flujos de efectivo futuros de los segmentos de operación.

Información sobre los Principales Clientes

108. El Consejo decidió mantener el requerimiento en el Documento 14, modificado por Documento del FASB nº 30, *Revelación de Información sobre los Principales Clientes*, de presentar información sobre los principales clientes, porque éstos representan una concentración de riesgo significativa. Aunque el umbral del 10 por ciento es arbitrario, ha sido, sin embargo, aceptado en la práctica desde que se emitió el Documento 14 y pocos han sugerido cambiarlo.

Perjuicio Competitivo

109. Entre quienes contestaron al Proyecto de Norma, varios indicaron el potencial perjuicio competitivo que podía resultar de la revelación de información financiera por segmentos de acuerdo con esta Norma. El Consejo consideró la adopción de disposiciones especiales para reducir el potencial del perjuicio competitivo para ciertas informaciones segmentadas pero decidió no hacerlo. En la Invitación a Comentar, las Conclusiones Provisionales, y el Proyecto de Norma, el Consejo solicitó a sus constituyentes ejemplos específicos del perjuicio competitivo que ha resultado de la revelación de información financiera por segmentos. Algunos de quienes contestaron dijeron que las empresas cotizadas pueden estar en desventaja con las empresas no cotizadas y los competidores extranjeros, que no tienen que revelar información financiera por segmentos. Otros sugirieron que la información sobre segmentos detalladamente definidos puede poner a la empresa en desventaja en las negociaciones de precios con clientes o en situaciones de oferta competitiva.

110. Algunos de quienes contestaron dijeron que si existe una desventaja competitiva, es consecuencia de una obligación que las empresas han aceptado para tener un mayor acceso a los mercados de capitales, que les da a ellos ciertas ventajas sobre las empresas no cotizadas y los competidores extranjeros. Otros dijeron que no es probable que las empresas sufran un perjuicio competitivo porque la mayoría de los competidores tienen, sobre una empresa, otras fuentes más detalladas de información que la revelada en los estados financieros. Además, la información sobre un segmento de operación cuya revelación se requiere no es más detallada o específica que la información que habitualmente proveen las empresas pequeñas con una única operación.

 © IASCF

111. El Consejo fue comprensivo con las preocupaciones específicas surgidas de ciertos constituyentes; sin embargo, decidió que una exención por perjuicio competitivo no era apropiada porque habría proporcionado medios para un amplio incumplimiento de la Norma. Se exploró alguna forma de flexibilidad para segmentos de productos o servicios únicos; sin embargo, hay muchas empresas que producen un único producto o un único servicio a las que se requiere la emisión de estados financieros con propósito de información general. Dichos estados incluirían la misma información que debería presentar una empresa con segmentos de un único producto o servicio. El Consejo concluyó que no era necesario proporcionar una exención para segmentos de un único producto o servicio porque a las empresas que producen un único producto o servicio se les requiere que emitan estados financieros con propósito general que tienen la misma exposición al perjuicio competitivo. El Consejo indicó que las preocupaciones sobre el perjuicio competitivo fueron tratadas en la medida de lo posible por cuatro cambios realizados durante las deliberaciones: (a) modificar los criterios de agregación, (b) añadir umbrales de importancia relativa cuantitativa para la identificación de segmentos sobre los que debe informarse, (c) eliminar los requerimientos de revelar gastos de investigación y desarrollo y pasivos por segmentos, y (d) cambiar el segundo nivel de requerimientos de información a revelar sobre productos y servicios y áreas geográficas desde una base segmentos hacia una base que considere a la empresa en su conjunto.

Consideraciones Costo-Beneficio

112. Uno de los preceptos de la misión del Consejo es promulgar normas sólo cuando los beneficios esperados de la información resultante exceden los costos percibidos. El Consejo se esfuerza por determinar que una norma propuesta cubrirá una necesidad significativa y que los costos incurridos para satisfacer la necesidad, en comparación con otras alternativas, están justificados en relación con los beneficios totales de la información resultante. El Consejo concluyó que los beneficios que resultarán de esta Norma excederán a los costos relacionados.

113. El Consejo cree que los principales beneficios de esta Norma son que las empresas presentarán información financiera por segmentos en los informes financieros intermedios, algunas empresas presentarán mayor número de segmentos, muchas empresas presentarán más partidas de información sobre cada segmento, las empresas presentarán segmentos que correspondan con los informes internos de gestión, y las empresas presentarán información financiera por segmentos que será más coherente con otras partes de sus informes anuales.

114. Esta Norma reducirá el costo de proporcionar información desagregada para muchas empresas. El Documento 14 requería que las empresas definieran los segmentos tanto por sector industrial como por área geográfica, de formas que habitualmente no coincidían con la manera en que la información era utilizada internamente. Incluso si los segmentos presentados coincidían con la organización interna, la información requerida habitualmente era creada solamente para información externa, porque el Documento 14 requería ciertas distribuciones de costos, prohibía otras distribuciones de costos y requería distribuciones de activos a los segmentos. Este Documento requiere que la información sobre segmentos de operación se proporcione de la misma forma que se utiliza internamente. El Consejo cree que la mayoría de la información a revelar de la empresa en su conjunto sobre productos y servicios, geografía y principales clientes que contiene esta Norma, se proporciona habitualmente en los estados financieros actuales o puede ser preparada con unos costos incrementales mínimos.

Aplicabilidad a Empresas no Cotizadas y a Organizaciones sin Ánimo de Lucro

115. El Consejo decidió seguir eximiendo a las empresas no cotizadas del requerimiento de presentar información financiera por segmentos. Pocos usuarios de los estados financieros de empresas no cotizadas han pedido que el Consejo requiera que ellas suministren información financiera por segmentos.

116. En el momento que el Consejo comenzó a considerar mejoras en las revelaciones sobre información financiera por segmentos, el Documento del FASB nº 117, *Estados Financieros de Organizaciones sin Ánimo de Lucro*, no había sido emitida y no había normas efectivas para los estados consolidados de organizaciones sin ánimo de lucro. La mayoría de las organizaciones sin ánimo de lucro proporcionan información financiera para cada uno de sus fondos, lo que es una forma de información desagregada. La situación en Canadá es similar. Así, cuando los dos consejos acordaron realizar un proyecto conjunto, decidieron limitar el alcance a las empresas públicas de negocios.

117. El Consejo proporcionó una forma limitada de información desagregada en el párrafo 26 del Documento 117, que requiere revelar los gastos según una clasificación funcional. Sin embargo, el Consejo reconoce que la aplicación de dicho Documento puede aumentar la necesidad de información desagregada para organizaciones sin ánimo de lucro. Se espera que la Declaración final que resulte del Proyecto de Norma del FASB: *Estados Financieros Consolidados: Políticas y Procedimientos*, incremente también esa necesidad mediante el requerimiento de la combinación de información acerca de más entidades en los estados financieros de las organizaciones sin ánimo de lucro.

118. El enfoque general de proporcionar información sobre la base en la estructura de la organización interna de una empresa puede ser apropiado para las organizaciones sin ánimo de lucro. Sin embargo, el Consejo decidió no añadir a esas organizaciones en el alcance de esta Norma. Los usuarios de los estados financieros de organizaciones sin ánimo de lucro no han urgido al Consejo para que las incluya, quizá porque no han visto todavía los efectos de la Norma 117 y el Proyecto de Norma sobre consolidaciones. Además, el término *organizaciones sin ánimo de lucro*, se aplica a una amplia variedad de entidades, algunas de las cuales son similares a empresas de negocios mientras que otras son muy diferentes. Es probable que haya características únicas de algunas de estas entidades o necesidades especiales de los usuarios que requieran disposiciones especiales, que el Consejo no ha estudiado. Además, el AcSB ha adoptado recientemente normas de información para organizaciones in ánimo de lucro que son distintas al Documento 117. Con el objetivo de completar este proyecto conjunto de forma oportuna, el Consejo decidió no llevar a cabo en este momento la investigación y las deliberaciones que serían necesarias para adaptar los requerimientos de esta norma a las organizaciones sin ánimo de lucro. Entre quienes contestaron al Proyecto de Norma, pocos estuvieron en desacuerdo con la posición del Consejo.

Fecha de Vigencia y Transición

119. El Consejo concluyó que este Documento debía ser efectivo para los estados financieros emitidos para los períodos fiscales que comenzaran a partir del 15 de diciembre de 1997. Al desarrollar el Proyecto de Norma, el Consejo decidió la fecha efectiva del 15 de diciembre de 1996. El Consejo creía que dicho marco temporal era razonable porque casi toda la información que requiere esta Norma es generada ya por los sistemas en funcionamiento dentro de la empresa y se esperaba que el Documento final fuera emitido antes de finales de 1996. Sin embargo, quienes contestaron dijeron que algunas empresas podían necesitar más tiempo para cumplir con los requerimientos de esta Norma que el que estaba previsto según el Proyecto de Norma.

 © IASCF

120. El Consejo también decidió no requerir que la información financiera por segmentos se presentara en los estados financieros en los periodos intermedios en el año inicial de la aplicación. Parte de la información que se requiere que se presente para periodos intermedios está basada en la información que se habría presentado en los estados financieros anuales más recientes. Sin un conjunto completo de información financiera por segmentos que pueda utilizarse como comparación y que proporcione una comprensión de la forma en la que se ha proporcionado, la información intermedia no sería tan significante.

Apéndice B

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF

Este apéndice contiene modificaciones a los Fundamentos para las Conclusiones de otras NIIF que son necesarias para indicar la sustitución de la NIC 14 por la NIIF 8.

* * * * *

Las modificaciones que contiene este apéndice cuando se emitió la NIIF 8 en 2006 se incorporaron en el texto de los Fundamentos de las Conclusiones de las NIIF 1, 6 y 7 y de las NIC 27 y 36 emitidas el 30 de noviembre de 2006.

© IASCF

Opiniones en contrario

Opinión en contrario de Gilbert Gélard y James J Leisenring

OC1 Los Señores Gélard y Leisenring disienten de la emisión de la NIIF porque no requiere revelar información sobre una medida definida de los resultados por segmentos y no requiere que la medida de dichos resultados sea coherente con la atribución de los activos a los segmentos sobre los que se debe informa.

OC2 Al no definir los resultados por segmentos, la NIIF permite que se presente información sobre cualquier medida de ellos mientras tal medida sea examinada por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación. No es necesario incluir en los resultados de un segmento sobre el que se debe informar partidas de ingreso de actividades ordinarias y gastos directamente atribuibles a ese segmento, y no se requiere la distribución de partidas que no son directamente atribuibles a un segmento dado. Los Señores Gélard y Leisenring creen que la NIIF debe requerir que se incluyan los importes directamente incurridos por un segmento o directamente atribuibles al mismo en los resultados de ese segmento, y que la medición de los resultados de un segmento sea coherente con la atribución de activos al segmento.

OC3 Los Señores Gélard y Leisenring apoyan revelar información que permita que los usuarios de los estados financieros evalúen las actividades de una entidad y el entorno económico en que el opera. Sin embargo, creen que la NIIF no cumplirá este objetivo, incluso con las informaciones a revelar que se requieren y la conciliación con los estados financieros anuales de una entidad, ya que no define los resultados de los segmentos y no requiere una atribución coherente de activos y resultados a los segmentos.

OC4 Los Señores Gélard y Leisenring apoyan el enfoque de gerencia para definir los segmentos sobre los que debe informarse y apoyan el requerimiento de revelar información seleccionada por segmentos en los informes financieros intermedios. Consideran, sin embargo, que las definiciones de ingreso de actividades ordinarias, gasto, resultado, activos y pasivos por segmento incluidas en el párrafo 16 de la NIC 14 *Información Financiera por Segmentos* debe mantenerse en la NIIF y aplicarse a los segmentos identificados por el enfoque de gerencia. Consideran que una adecuada información externa por segmentos no debe permitir el uso de medidas fuera de los PCGA porque pueden confundir a los usuarios.

OC5 Los Señores Gélard y Leisenring también creen que los cambios de la NIC 14 no se justifican por la necesidad de converger con los PCGA de los Estados Unidos. La NIC 14 es una norma de información a revelar y por lo tanto no afecta a la conciliación de los importes de las NIIF con los PCGA de los Estados Unidos, aunque para cumplir con éstos puede ser necesaria la revelación de información adicional a la que requiere actualmente la NIC 14.

Opinión en contrario de Stephen Cooper sobre la modificación emitida en abril de 2009

OC1 El Sr. Cooper disiente de las modificaciones a la NIIF 8 *Segmentos de Operación* hechas por *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009.

OC2 En su opinión los cambios son innecesarios considerando que las disposiciones del *Marco Conceptual* con respecto a la importancia relativa ya permiten a una entidad que informa no revelar los activos del segmento cuando esos activos son pequeños con respecto a los beneficios del segmento y no son relevantes para la comprensión del negocio. El Sr. Cooper considera que permitir a una entidad que informa no revelar los activos del segmento simplemente porque no se informan a la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación debilita la NIIF 8, y puede dar lugar a que no se revelen los activos del segmento incluso cuando sean importantes para la comprensión de la situación financiera y rendimiento de ese negocio.

 © IASCF

ÍNDICE

párrafos

GUÍA PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LA NIIF 8 *SEGMENTOS DE OPERACIÓN*

INTRODUCCIÓN	**GI1**
INFORMACIÓN DESCRIPTIVA SOBRE LOS SEGMENTOS DE UNA ENTIDAD SOBRE LOS QUE DEBE INFORMARSE	**GI2**
Descripción de los tipos de productos y servicios que proporcionan los ingresos de las actividades ordinarias de cada segmento sobre el que debe informarse [párrafo 22(b)]	
Medición del resultado, activos y pasivos del segmento de operación (párrafo 27)	
Factores utilizados por la gerencia para identificar los segmentos de la entidad sobre los que debe informarse [párrafo 22(a)]	
INFORMACIÓN SOBRE RESULTADOS, ACTIVOS Y PASIVOS DE UN SEGMENTO SOBRE EL QUE DEBE INFORMARSE	**GI3**
CONCILIACIONES DE LOS INGRESOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS, RESULTADOS, ACTIVOS Y PASIVOS DEL SEGMENTO SOBRE EL QUE DEBE INFORMARSE	**GI4**
INFORMACIÓN GEOGRÁFICA	**GI5**
INFORMACIÓN SOBRE LOS PRINCIPALES CLIENTES	**GI6**
DIAGRAMA PARA AYUDAR A IDENTIFICAR LOS SEGMENTOS SOBRE LOS QUE DEBE INFORMARSE	**GI7**
APÉNDICE **Modificaciones a las guías en otras NIIF**	

Guía para la implementación
NIIF 8 *Segmentos de operación*

Esta guía acompaña a la NIIF 8, pero no es parte integrante de la misma.

Introducción

GI1 Esta guía de implementación proporciona ejemplos que ilustran las revelaciones de información requeridas por la NIIF 8 y un diagrama para ayudar a la identificación de segmentos sobre los que debe informarse. Los formatos en las ilustraciones no son requerimientos. El Consejo recomienda un formato que proporcione la información en el modo más comprensible en las circunstancias específicas. Las siguientes ilustraciones son para una única entidad hipotética denominada Compañía Diversificada.

Información descriptiva sobre los segmentos de una entidad sobre los que debe informarse

GI2 Lo siguiente ilustra información a revelar descriptiva sobre los segmentos de una entidad sobre los que debe informarse (las referencia de párrafo son a los requerimientos correspondientes en la NIIF).

Descripción de los tipos de productos y servicios que proporcionan los ingresos de las actividades ordinarias de cada segmento sobre el que debe informarse [párrafo 22(b)]

La Compañía Diversificada tiene cinco segmentos sobre los que debe informarse: partes de automóviles, barcos de motor, programas informáticos, electrónica y finanzas. El segmento de partes de automóviles fabrica repuestos para su venta a los vendedores al por menor de partes de automóviles. El segmento de barcos de motor fabrica barcos de motor pequeños que sirvan en la industria petrolífera submarina y negocios similares. El segmento de programas informáticos produce programas de aplicaciones informáticas para su venta a los fabricantes y vendedores al por menor de ordenadores. El segmento de electrónica fabrica circuitos integrados y productos relacionados para su venta a los fabricantes de ordenadores. El segmento de finanzas es responsable de partes de las operaciones financieras de la compañía, incluyendo compras con financiación al cliente de productos de otros segmentos y operaciones de préstamos sobre la propiedad.

Medición del resultado, activos y pasivos del segmento de operación (párrafo 27)

Las políticas contables de los segmentos de operación son las mismas descritas en el resumen de políticas contables significativas excepto por el gasto por pensiones para cada segmento de operación que se reconoce y se mide sobre la base de los pagos al plan de pensiones. La Compañía Diversificada evalúa el rendimiento sobre la base de los resultados de las operaciones antes del gasto por impuestos sin incluir las ganancias y pérdidas no recurrentes y las ganancias y pérdidas de cambio en moneda extranjera.

La Compañía Diversificada contabiliza las ventas y transferencias entre segmentos como si fueran a terceras partes, es decir, a precios actuales de mercado.

 © IASCF

Factores utilizados por la gerencia para identificar los segmentos de la entidad sobre los que debe informarse [párrafo 22(a)]

Los segmentos de la Compañía Diversificada sobre los que debe informarse son unidades estratégicas de negocio que ofrecen diferentes productos y servicios. Son gestionados separadamente porque cada negocio requiere diferentes tecnologías y estrategias de mercadotecnia. La mayoría de los negocios fueron adquiridos como unidades individuales, y se retuvo la dirección en el momento de la adquisición.

Información sobre resultados, activos y pasivos de un segmento sobre el que debe informarse

GI3 La siguiente tabla ilustra un formato sugerido para la revelación de información sobre los resultados, activos y pasivos de un segmento sobre el que debe informarse (párrafos 23 y 24). Se requiere el mismo tipo de información para cada año para el que se presenta un estado del resultado integral. La Compañía Diversificada no distribuye gasto (ingreso) por impuestos o resultados no recurrentes a los segmentos sobre los que debe informarse. Además, no todos los segmentos sobre los que debe informarse tienen en sus resultados partidas no monetarias significativas distintas de la depreciación y la amortización. Se supone que los importes en esta ilustración, expresados en “unidades monetarias (u.m)”, son los importes incluidos en los informes utilizados por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación.

	Partes de automóviles	Barcos de motor	Programas informáticos	Electrónica	Finanzas	Todos los demás	Totales
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Ingresos de las actividades ordinarias procedentes de clientes externos	3.000	5.000	9.500	12.000	5.000	1.000[(a)]	35.500
Ingresos de las actividades ordinarias entre segmentos	–	–	3.000	1.500	–	–	4.500
Ingresos de actividades ordinarias por intereses	450	800	1.000	1.500	–	–	3.750
Gastos financieros	350	600	700	1.100	–	–	2.750
Net interest revenue[(b)]	–	–	–	–	1.000	–	1.000
Depreciación y amortización	200	100	50	1.500	1.100	–	2.950
Ganancia del segmento sobre el que se informa	200	70	900	2.300	500	100	4.070
Otras partidas no monetarias significativas:							
Deterioro del valor de los activos	–	200	–	–	–	–	200
Activos de los segmentos sobre los que debe informarse	2.000	5.000	3.000	12.000	57.000	2.000	81.000
Desembolsos de los activos no monetarios del segmento sobre el que debe informarse	300	700	500	800	600	–	2.900
Pasivos del segmento sobre el que debe informarse	1.050	3.000	1.800	8.000	30.000	–	43.850

(a) Los ingresos de las actividades ordinarias de los segmentos inferiores a los umbrales cuantitativos se atribuyen a cuatro segmentos de operación de la Compañía Diversificada. Dichos segmentos incluyen un pequeño negocio inmobiliario, un negocio de alquiler de equipamiento electrónico, una consultora sobre programas informáticos de aplicaciones y una operación de alquiler de almacenes. Ninguno de tales segmentos ha alcanzado alguna vez los umbrales cuantitativos para determinar los segmentos sobre los que debe informarse.

(b) El segmento de finanzas obtiene una mayoría de sus ingresos de intereses. Para la administración del segmento, la gerencia se basa principalmente en los ingresos por intereses netos, no en los ingresos de las actividades ordinarias brutos y en los importes de gastos. Por ello, tal como lo permite el párrafo 23, sólo se revela el importe neto.

© IASCF

Conciliaciones de los ingresos de las actividades ordinarias, resultados, activos y pasivos del segmento sobre el que debe informarse

GI4 Lo siguiente ilustra conciliaciones de los ingresos de las actividades ordinarias, resultados, activos y pasivos del segmento sobre el que debe informarse con los importes correspondientes de la entidad [párrafo 28(a) a (d)]. Se requiere que se muestren las conciliaciones para cada partida significativa revelada [párrafo 28(e)]. Se supone que los estados financieros de la entidad no incluyen operaciones discontinuadas. Como se trata en el párrafo GI2, la entidad reconoce y mide el gasto por pensiones de los segmentos sobre los que debe informarse sobre la base de los pagos al plan de pensiones, y no distribuye determinadas partidas a los segmentos sobre los que debe informar.

Ingresos de las actividades ordinarias	u.m.
Ingresos de las actividades ordinarias totales de los segmentos sobre los que debe informarse	39.000
Otros ingresos de las actividades ordinarias	1.000
Eliminación de ingresos de las actividades ordinarias entre segmentos	(4.500)
Ingresos de las actividades ordinarias de la entidad	35.500

Resultados del periodo	u.m.
Resultados totales de los segmentos sobre los que debe informarse	3.970
Otros resultados	100
Eliminación de resultados entre segmentos	(500)
Importes no asignados:	
Pagos recibidos por cancelaciones de litigios	500
Otros gastos de la corporación	(750)
Ajuste al gasto por pensiones en la consolidación	(250)
Resultado antes del gasto por impuesto sobre las ganancias	3070

Activos	u.m.
Activos totales de los segmentos sobre los que debe informarse	79.000
Otros activos	2.000
Eliminación de las cuentas por cobrar de la sede corporativa	(1.000)
Otros importes no asignados	1.500
Activos de la entidad	81.500

Pasivos	u.m.
Pasivos totales de los segmentos sobre los que debe informarse	43.850
Pasivos por pensiones de beneficios definidos no asignados	25.000
Pasivos de la entidad	68.850

Otras partidas significativas	Totales de segmentos sobre los que debe informarse UM	Ajustes UM	Totales de la entidad UM
Ingresos de actividades ordinarias por intereses	3.750	75	3.825
Gastos financieros	2.750	(50)	2.700
Ingresos de actividades ordinarias por intereses netos (sólo el segmento de finanzas)	1.000	–	1.000
Desembolsos por activos	2.900	1.000	3.900
Depreciación y amortización	2.950	–	2.950
Deterioro del valor de los activos	200	–	200

La partida de conciliación para ajustar los desembolsos por activos es el importe incurrido para el edificio de la sede corporativa, que no está incluido en la información por segmentos. Ninguno de los otros ajustes es significativo.

Información geográfica

GI5 Lo siguiente ilustra la información geográfica requerida por el párrafo 33. (Puesto que los segmentos sobre los que debe informar la Compañía Diversificada están basados en diferencias en productos y servicios, no se requiere información a revelar adicional de los ingresos de las actividades ordinarias sobre productos y servicios [párrafo 32).]

Información geográfica	Ingresos de actividades ordinarias[(a)]	Activos no corrientes
	u.m.	u.m.
Estados Unidos	19.000	11.000
Canadá	4.200	–
China	3.400	6.500
Japón	2.900	3.500
Otros países	6.000	3.000
Total	35.500	24.000

(a) Los ingresos de las actividades ordinarias se atribuyen a los países según la localización del cliente.

Información sobre los principales clientes

GI6 Lo siguiente ilustra la información sobre los principales clientes requerida por el párrafo 34. No se requiere ni la identidad del cliente ni el importe de los ingresos de las actividades ordinarias para cada segmento de operación.

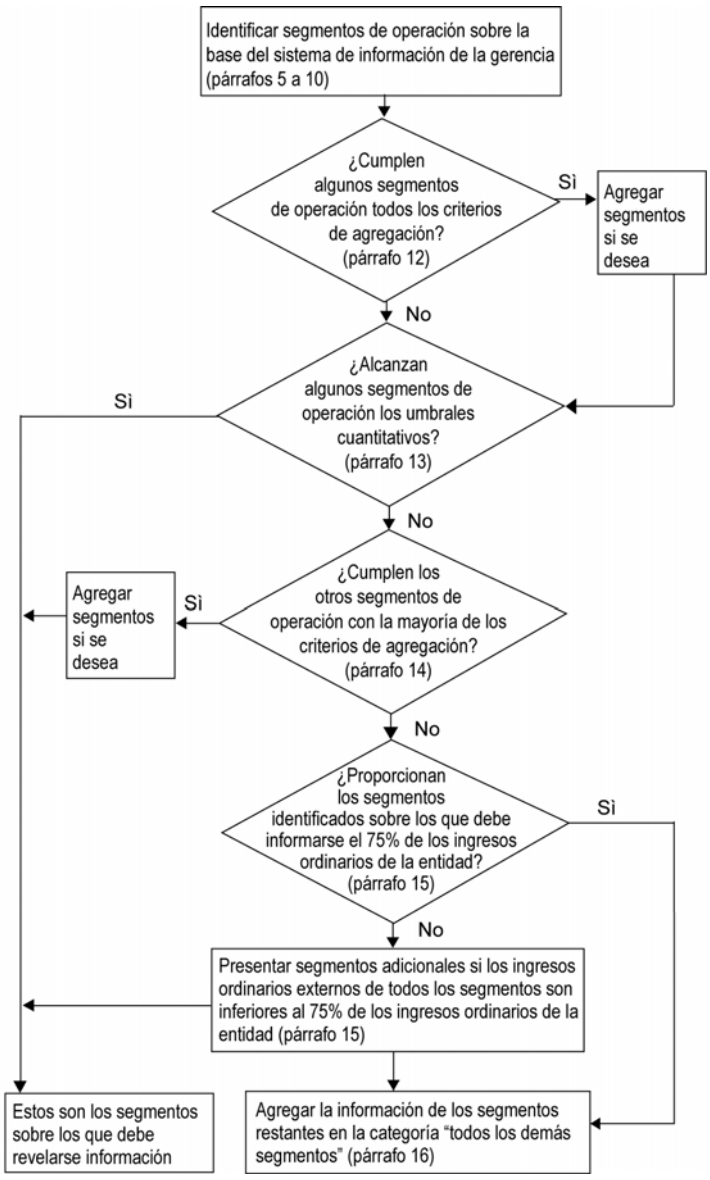
Los ingresos de las actividades ordinarias procedentes de un cliente de los segmentos de programas informáticos y de electrónica de la Compañía Diversificada representan aproximadamente 5.000 u.m. de los ingresos de las actividades ordinarias totales de la Compañía.

 © IASCF

Diagrama para ayudar a identificar los segmentos sobre los que debe informarse

GI7 El siguiente diagrama ilustra la manera de aplicar las principales provisiones para identificar los segmentos sobre los que debe informarse tal como se define en la NIIF. El diagrama es un complemento visual a la NIIF. No debe interpretarse como una alteración o añadido a cualquiera de los requerimientos de la NIIF ni debe considerarse como un sustituto de los requerimientos.

Diagrama para la identificación de los segmentos sobre los debe informarse



Apéndice
Modificaciones a otras guías para la implementación

Este apéndice contiene modificaciones a las guías en otras NIIF que son necesarias para asegurar coherencia con la NIIF 8. En los párrafos modificados, el texto nuevo está subrayado y el texto eliminado se ha tachado

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este apéndice cuando se emitió la NIIF 8 en 2006, se han incorporado al texto de la Guía para la Implementación de la NIIF 4 y los ejemplos ilustrativos que acompañan a la NIC 36, ambos emitidos el 30 de noviembre de 2006

 © IASCF