

Documentos del IASB publicados para acompañar a la

NIC 1

Presentación de Estados Financieros

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

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

APÉNDICE A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF

OPINIONES EN CONTRARIO

ÍNDICE

desde el párrafo

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIC 1 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	
INTRODUCCIÓN	FC1
El proyecto de Mejoras—revisión de la NIC 1 (2003)	FC2
Modificación a la NIC 1— <i>Información a Revelar sobre el Capital</i> (2005)	FC5
Modificaciones a la NIC 32 y NIC 1— <i>Instrumentos Financieros con Opción de Venta y Obligaciones que Surgen en la Liquidación</i> (2008)	FC6A
<i>Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral</i> (Modificaciones a la NIC 1)	FC6B
Presentación de estados financieros—Proyecto conjunto	FC7
DEFINICIONES	FC11
Estados financieros con propósito general (párrafo 7)	FC11
Definición de Material o con Importancia Relativa (párrafo 7)	FC13A
ESTADOS FINANCIEROS	FC14
Conjunto completo de estados financieros	FC14
Desviaciones sobre las NIIF (párrafos 19 a 24)	FC23
Materialidad o importancia relativa y agregación (párrafos 29 a 31)	FC30A
Información comparativa	FC31
Información sobre los cambios en el patrimonio que proceden y que no proceden de los propietarios	FC37
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA	FC38A
Información a presentar en el estado de situación financiera (párrafos 54 a 55A)	FC38A
Activos corrientes y pasivos corrientes (párrafos 68 y 71)	FC38H
Pasivos corrientes (párrafos 69 a 76B)	FC39
ESTADO DEL RESULTADO INTEGRAL	FC49
Información del resultado integral (párrafo 81)	FC49
Resultados de las actividades de operación	FC55
Saldos intermedios de resultados del periodo (párrafo 82)	FC57
Información a presentar en la sección del resultado del periodo o en el estado del resultado del periodo (párrafos 85 y 85B)	FC58A
Intereses minoritarios (párrafo 83)	FC59
Partidas extraordinarias (párrafo 87)	FC60
Otro resultado integral—efectos fiscales relacionados (párrafos 90 y 91)	FC65
Ajustes por reclasificación (párrafos 92 a 96)	FC69
ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO	FC74
Efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactivas [párrafo 106(b)]	FC74

continúa...

...continuación

Conciliación de cada componente de otro resultado integral [párrafos 106(d)(ii) y 106A]	FC74A
Presentación de dividendos (párrafo 107)	FC75
ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO	FC76
NIC 7 Estados de Flujo de Efectivo (párrafo 111)	FC76
NOTAS	FC76A
Estructura (párrafos 112 a 116)	FC76A
Información a revelar de políticas contables (párrafos 117 a 117E)	FC76F
Información a revelar sobre los juicios efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad (párrafos 122 a 124)	FC77
Información a revelar sobre los datos clave de incertidumbre en las estimaciones (párrafos 125 a 133)	FC79
Información a revelar sobre el capital (párrafos 134 y 135)	FC85
Objetivos, políticas y procesos para gestionar el capital (párrafo 136)	FC90
Requerimientos de capital impuestos externamente (párrafo 136)	FC92
Objetivos de capital internos	FC98
Instrumentos financieros con opción de venta y obligaciones que surgen en la liquidación	FC100A
Presentación de medidas por acción	FC101
TRANSICIÓN Y FECHA DE VIGENCIA	FC105
<i>Iniciativa sobre Información a Revelar (Modificaciones a la NIC 1)</i>	FC105C
<i>Clasificación de Pasivos como Corrientes o No corrientes (Modificaciones a la NIC 1)</i>	FC105FA
<i>Pasivos no Corrientes con Condiciones Pactadas (Modificaciones a la NIC 1)</i>	FC105FD
REFERENCIA MODIFICADA AL MARCO CONCEPTUAL	FC105G
DIFERENCIAS RESPECTO AL SFAS 130	FC106
APÉNDICE	
Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF	
OPINIONES EN CONTRARIO	

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

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

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

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

Introducción

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

El proyecto de Mejoras—revisión de la NIC 1 (2003)

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

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

¹ El IASB no publicó unos Fundamentos de las Conclusiones.

- (a) suministrar un marco dentro del cual una entidad evalúe cómo presentar razonablemente los efectos de las transacciones y otros sucesos, y valore si el resultado de cumplir algún requerimiento de una NIIF llevaría a una interpretación tan errónea que no ofrecería una presentación razonable;
- (b) basar los criterios de clasificación de pasivos, como corrientes o no corrientes, únicamente en las condiciones existentes en la fecha del balance;
- (c) prohibir la presentación de partidas de ingreso y gasto como “partidas extraordinarias”;
- (d) especificar la información a revelar sobre los juicios efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, con independencia de los que conlleven estimaciones, y que tengan el mayor efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros; y
- (e) especificar la información a revelar sobre los supuestos clave de incertidumbre en las estimaciones, en la fecha del balance, que comporten un riesgo importante de originar ajustes significativos en el valor de los activos y pasivos en el ejercicio contable siguiente.

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

- (a) Desviaciones sobre las NIIF (párrafos FC23 a FC30)
- (b) Criterio de exención de los requerimientos (párrafos FC34 a FC36)
- (c) Efecto de los sucesos posteriores a la fecha del periodo sobre el que se informa en la clasificación de pasivos (párrafos FC39 A FC48)
- (d) Resultados de las actividades de operación (párrafos FC55 y FC56)
- (e) intereses minoritarios (párrafo FC59)²
- (f) Partidas extraordinarias (párrafos FC60 a FC64)
- (g) Información a revelar sobre los juicios hechos por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad (párrafos FC77 y FC78)
- (h) Información a revelar sobre los datos clave de incertidumbre en las estimaciones (párrafos FC79 a FC84).

² En enero de 2008 el IASB emitió una modificación de la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, que cambiaba “intereses minoritarios” por “participaciones no controladoras”. Los requerimientos de consolidación de la NIC 27 se derogaron por la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, emitida en mayo de 2011. El término “participación no controladora” y los requerimientos para las participaciones no controladoras no se modificaron.

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

- FC5 En agosto de 2005 el Consejo emitió una Modificación a la NIC 1—*Información a Revelar sobre el Capital*. La modificación añadía a la NIC 1 requerimientos para revelar información sobre:
- (a) los objetivos, políticas y procesos para gestionar el capital de la entidad;
 - (b) datos cuantitativos sobre lo que la entidad considera como capital;
 - (c) si la entidad ha cumplido con los requerimientos sobre el capital; y si no ha cumplido, las consecuencias de dicho incumplimiento.
- FC6 Las siguientes secciones resumen las consideraciones del Consejo para alcanzar sus conclusiones como parte de su modificación de la NIC 1 en 2005:
- (a) revelaciones sobre el capital (párrafos FC85 a FC89)
 - (b) objetivos, políticas y procesos para gestionar el capital (párrafos FC90 y FC91)
 - (c) requerimientos de capital impuestos externamente (párrafos FC92 a FC97)
 - (d) objetivos internos referidos al capital (párrafos FC98 a FC100).

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

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

Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral (Modificaciones a la NIC 1)

- FC6B En mayo de 2010 el Consejo publicó un proyecto de norma de modificaciones propuestas a la NIC 1 relativas a la presentación de partidas de otro resultado integral. El Consejo posteriormente modificó y confirmó las propuestas y en junio de 2011 emitió *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral (Modificaciones a la NIC 1)*. Las modificaciones se desarrollaron en un proyecto conjunto con el emisor de normas nacional de los EE.UU., el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB), con el objetivo de alinear la presentación del ORI, de forma que la información de los estados financieros preparados por entidades que utilicen las NIIF y entidades que utilicen los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) de los EE.UU. pueda ser comparada con mayor facilidad.

Presentación de estados financieros—Proyecto conjunto

- FC7 En septiembre de 2001 el Consejo añadió a su agenda el proyecto de información sobre el rendimiento (renombrado en marzo de 2006 “proyecto de presentación de estados financieros”). El objetivo del proyecto era mejorar la utilidad de la información presentada en el estado de resultados. El Consejo desarrolló un posible modelo nuevo para informar sobre los ingresos y gastos, y llevó a cabo algunas pruebas preliminares. De forma similar, en los Estados Unidos, el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) añadió a su agenda en octubre de 2001 un proyecto de información sobre el rendimiento, desarrolló su modelo y llevó a cabo pruebas preliminares. Las partes constituyentes plantearon sus preocupaciones sobre ambos modelos, así como sobre el hecho de que fueran diferentes.
- FC8 En abril de 2004 el Consejo y el FASB decidieron trabajar en la presentación de los estados financieros mediante un proyecto conjunto. Acordaron que el proyecto debería tratar la presentación y visualización no solamente en el estado de resultados sino también en otros estados que, junto con el estado de resultados, constituirían un conjunto completo de estados financieros—el balance, el estado de cambios en el patrimonio, y el estado de flujos de efectivo. El Consejo decidió abordar el proyecto en dos fases. La Fase A trataría los estados que constituyen un conjunto completo de estados financieros y los periodos para los que se requiere su presentación. La Fase B sería llevada a cabo conjuntamente con el FASB, y trataría los aspectos más importantes en relación con la presentación y visualización de información en los estados financieros, incluyendo:
- (a) principios congruentes para agregar la información en cada estado financiero.
 - (b) los totales y subtotales que deben presentarse en cada estado financiero.
 - (c) si los componentes de otro resultado integral deben reclasificarse y llevarse al resultado, y, si es así, las características de las transacciones y sucesos que deben reclasificarse y cuando debe efectuarse la reclasificación.
 - (d) si, para presentar los flujos de efectivo de las actividades de operación, proporciona información más útil el método directo o el indirecto.
- FC9 En marzo de 2006, como resultado de su trabajo en la fase A, el Consejo publicó un proyecto de norma de propuesta de modificación de la NIC 1—*Una Presentación Revisada*. El Consejo recibió más de 130 cartas de comentarios. El proyecto de norma proponía modificaciones que afectaban a la presentación de los cambios en el patrimonio que proceden de los propietarios y a la presentación del resultado integral, pero no proponía cambiar el reconocimiento, medición o revelación de información de las transacciones y otros hechos particulares requerida por otras NIIF. También proponía alinear en gran parte la NIC 1 con la norma de los Estados Unidos—SFAS 130 *Presentación del Resultado Integral*. Tras considerar las respuestas al proyecto de norma, el Consejo emitió una versión revisada de la NIC 1. El FASB decidió

NIC 1 FC

considerar juntas las fases A y B, y por tanto no publicó un proyecto de norma relativo a la fase A.

[Para diferencias con la SFAS 130 referirse al párrafo FC106 de los Fundamentos de las Conclusiones]

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

- (a) estados financieros con propósito general (párrafos FC11 a FC13)
- (b) títulos de los estados financieros (párrafos FC14 a FC21)
- (c) igual importancia (párrafo FC22)
- (d) un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo (párrafos FC31 y FC32)
- (e) NIC 34 *Información Financiera Intermedia* (párrafo FC33)
- (f) presentación de los cambios de los propietarios y de los no propietarios en el patrimonio (párrafos FC37 y FC38)
- (g) información del resultado integral (párrafos FC49 a FC54)
- (h) saldos intermedios de resultados del periodo (párrafos FC57 y FC58)
- (i) efectos fiscales relacionados con otro resultado integral (párrafos FC65 a FC68)
- (j) ajustes por reclasificación (párrafos FC69 a FC73)
- (k) efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactiva (párrafo FC74)
- (l) presentación de dividendos (párrafo FC75)
- (m) NIC 7 *Estados de Flujos de efectivo* (párrafo FC76)
- (n) presentación de medidas por acción (párrafos FC101 a FC104)
- (o) fecha de vigencia y transición (párrafo FC105)
- (p) diferencias con el SFAS 130 (párrafo FC106).

Definiciones

Estados financieros con propósito general (párrafo 7)

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

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

- FC12 Quienes respondieron expresaron su preocupación sobre el cambio propuesto. Argumentaron que podría entenderse que definía como estados financieros con propósito general a cualquier estado financiero o conjunto de estados financieros registrados ante un regulador, y podría incluir documentos distintos a informes anuales y folletos informativos. Veían este cambio como una ampliación del alcance de la NIC 1 a documentos que anteriormente no contenían toda la revelación de información requerida por la NIC 1. Quienes respondieron señalaron que el cambio afectaría particularmente a algunas entidades (tales como pequeñas compañías no cotizadas y subsidiarias de compañías que cotizan sin usuarios externos de los informes financieros) que están requeridas por estatutos a depositar sus estados financieros en un registro público.
- FC13 El Consejo reconoció que en algunos países la ley requiere que las entidades, coticen o no coticen, informen a las autoridades reguladoras e incluyan información en estos informes que podría estar fuera del alcance de la NIC 1. Como el Consejo no pretendía ampliar la definición de los estados financieros con propósito general, decidió eliminar el párrafo explicativo del contenido de los “estados financieros con propósito general”, si bien conservaba la definición correspondiente a dichos “estados financieros con propósito general”.

Definición de Material o con Importancia Relativa (párrafo 7)

Antecedentes

- FC13A En el Foro de Análisis sobre Información Financiera a Revelar, que tuvo lugar en enero de 2013,³ se notificó al Consejo a través de la información recibida sobre las modificaciones a la NIC 1 en el Proyecto de Norma de 2014 *Iniciativa de Información a Revelar*, el Documento de Discusión de 2017 *Iniciativa de Información a Revelar—Principios de Información a Revelar*, y desde otras fuentes que las entidades experimentan dificultades para realizar juicios sobre materialidad o importancia relativa al preparar los estados financieros.
- FC13B La información recibida indicaba que las dificultades al realizar los juicios sobre materialidad o con importancia relativa son generalmente de conducta, no estando relacionadas con la definición de material o con importancia relativa. Esa información recibida indicó que algunas entidades aplican los requerimientos de información a revelar de las Normas NIIF de forma mecánica, usándolos como una lista de control de la información a revelar en sus estados financieros, en lugar de aplicar su juicio para determinar qué información es material o con importancia relativa. Algunas entidades han señalado que es más fácil utilizar un enfoque de lista de control que aplicar el juicio, debido a restricciones de recursos de la gerencia, y porque seguir un enfoque mecánico significa que su juicio es menos probable que sea cuestionado por auditores, reguladores o usuarios de sus estados financieros.

³ El Documento de Información Recibida, que resume la información procedente de en ese foro y del estudio relacionado del Consejo sobre la información financiera a revelar, está disponible en el sitio web de la Fundación IFRS: <http://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/feedback-statement-discussion-forum-financial-reporting-disclosure-may-2013.pdf>.

NIC 1 FC

De forma análoga, algunas entidades señalan que prefieren ser prudentes al decidir si omitir información a revelar, para evitar el riesgo de ser cuestionadas por estas partes.

FC13C El Consejo concluyó que estas dificultades de conducta podrían abordarse mejor proporcionando guías para ayudar a las entidades a realizar juicios sobre materialidad o importancia relativa, en lugar de realizar cambios sustantivos en la definición de material o con importancia relativa. Por consiguiente, en septiembre de 2017, el Consejo emitió el Documento de Práctica N° 2 *Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa* (el Documento de Práctica de Materialidad o Importancia Relativa).

FC13D Aunque muchos interesados estuvieron de acuerdo en que eran innecesarios cambios sustantivos en la definición de material o con importancia relativa, el Consejo recibió cierta información de que esta definición podría animar a las entidades a revelar información no significativa en sus estados financieros. La información recibida sugería que el Consejo debería abordar los siguientes puntos:

- (a) la frase "podría influir en las decisiones de los usuarios" para describir el umbral para decidir si la información es material o con importancia relativa puede comprenderse como que requiere demasiada información a proporcionar, porque casi todo "podría" influir en las decisiones de algunos usuarios de los estados financieros incluso si esta posibilidad es remota;
- (b) la frase "información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada" se centra solo en información que no puede omitirse (información material o con importancia relativa), por lo que tampoco considera el efecto de incluir información no significativa; y
- (c) la definición hace referencia a "usuarios" pero no especifica sus características, lo que se interpreta por algunos como que quiere decir que se requiere que una entidad considere todos los posibles usuarios de sus estados financieros al decidir qué información revelar.

FC13E El Consejo también observó que la redacción de la definición de material o con importancia relativa en el *Marco Conceptual de la Información Financiera (Marco Conceptual)* difiere de la redacción usada en la *NIC 1 Presentación de Estados Financieros* y la *NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. El Consejo considera que la esencia de las definiciones es la misma, porque todas estas definiciones contemplan la omisión o inexactitud de la información que podría influir en las decisiones de los usuarios de los estados financieros. No obstante, la existencia de más de una definición de material o con importancia relativa podría confundir y podría insinuar que el Consejo pretendía que estas definiciones tuvieran significados distintos y se aplicaran de forma diferente en la práctica.

FC13F Por consiguiente, el Consejo decidió proponer mejoras a la definición de material o con importancia relativa y alinear la definición en las Normas NIIF y otras publicaciones. El Consejo observó que estas mejoras trataban de hacer la definición más fácil de comprender y no pretendía alterar el concepto de materialidad o con importancia relativa en las Normas NIIF.

Mejoras en la definición de material o con importancia relativa

FC13G En septiembre de 2017, el Consejo publicó el Proyecto de Norma *Definición de Material o con Importancia Relativa* (Modificaciones propuestas a las NIC 1 y NIC 8) que proponía una definición revisada.

FC13H El Consejo desarrolló esta definición:

- (a) Sustituyendo la descripción del umbral “podría influir” por “podría esperarse razonablemente que influya”, para incorporar la aclaración existente en el párrafo 7 de la NIC 1, que señala que: “Por ello, la evaluación necesita tener en cuenta cómo los usuarios con estos atributos *podría esperarse razonablemente que fueran influidos* al tomar decisiones económicas” [énfasis añadido]. Esta redacción ayuda a abordar las preocupaciones planteadas por algunas partes de que el umbral “podría influir” en la definición existente de material o con importancia relativa sea demasiado bajo y pudiera aplicarse de forma demasiado amplia [párrafo FC13D(a)].
- (b) Usando la redacción de la definición de material o con importancia relativa del *Marco Conceptual*.⁴ El Consejo concluyó que esta redacción era más clara que la definición de las NIC 1 y NIC 8. Sin embargo, el Consejo decidió hacer referencia a “estados financieros” en lugar de “informes financieros” en las modificaciones a las NIC 1, en congruencia con el alcance de esa Norma.⁵ La definición del *Marco Conceptual* también aclara que los usuarios a quienes hace referencia la definición son los usuarios principales de los estados o informes financieros de una entidad. La referencia a los usuarios principales en la definición de material o con importancia relativa en las NIC 1 ayuda a responder a las preocupaciones de que el término “usuarios” puede interpretarse de forma demasiado amplia [véase el párrafo FC13D(c)].
- (c) Incluyendo “ensombrecimiento” en la definición de material o con importancia relativa, para incorporar el concepto existente en el párrafo 30A de la NIC 1, que señala que: “Una entidad no reducirá la comprensibilidad de sus estados financieros ensombreciendo información material o con importancia relativa con información no significativa o agregando partidas que tienen naturalezas y funciones diferentes.” La referencia a “ensombrecimiento” en la definición de material o con importancia relativa pretende responder a las

⁴ La redacción del párrafo 2.11 del *Marco Conceptual* es “la información es material o con importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada podría influir en las decisiones que los usuarios principales de los informes financieros con propósito general de una entidad realizan sobre la base de esos informes, lo que proporciona información financiera sobre una entidad que informa específica”.

⁵ Los estados financieros son un tipo de informe financiero.

NIC 1 FC

preocupaciones que el efecto de incluir información no significativa debe también considerarse, además de “expresión inadecuada” y “omisión” [véanse los párrafos FC13D(a) y (b)].

- (d) Reubicando la redacción que explica, más que define, material o con importancia relativa, tanto en la definición misma como en sus párrafos explicativos. Esta reorganización aclara que los requerimientos son parte de la definición, y que estos párrafos explican la definición.

FC13I Algunas partes señalaron que el Consejo debería plantear el umbral al que la información pasa a ser material o con importancia relativa sustituyendo "podría influir" por influiría. Sin embargo, el Consejo no hizo esto, porque concluyó que el uso de "influiría" sería un cambio sustantivo que podría tener consecuencias no pretendidas. Por ejemplo, "influiría en las decisiones" podría interpretarse como una presunción de que la información no es material o con importancia relativa a menos que pueda probarse lo contrario, es decir para que la información pueda verse como material o con importancia relativa sería necesario probar que influiría en las decisiones de los usuarios de los estados financieros.

Ensombrecimiento de la información

FC13J Las respuestas al Proyecto de Norma *Definición de Material o con Importancia Relativa* (Modificaciones propuestas a las NIC 1 y NIC 8) indicaron un fuerte apoyo a la alineación de la definición de material o con importancia relativa en el *Marco Conceptual* y en las Normas NIIF. Sin embargo, muchos de los que respondieron tenían alguna preocupación—en concreto sobre la introducción del concepto existente de “ensombrecimiento” (como se establece en el párrafo 30A de la NIC 1) en la definición de material o con importancia relativa en la forma propuesta en el Proyecto de Norma. Muchos de los que respondieron pensaban que si el Consejo fuera a incluir este concepto en la definición, entonces “ensombrecimiento de la información” necesitaría ser más precisamente definido o explicado de lo que lo era en el Proyecto de Norma.

FC13K El Consejo estuvo de acuerdo con los que respondieron en que el concepto de "ensombrecimiento de la información" incorpora en sí mismo una dosis mayor de juicio que "omisión" o "expresión inadecuada" de la información, y consideró eliminar el concepto de la definición de material o con importancia relativa y sus párrafos explicativos conjuntamente. Sin embargo, el Consejo decidió que el beneficio de incluir "ensombrecimiento" en la definición de material o con importancia relativa supera estas preocupaciones. La introducción de este concepto enfatiza que el ensombrecimiento de la información puede afectar las decisiones de usuarios principales al igual que lo puede omitir o expresar inadecuadamente la información. En concreto, la introducción de "ensombrecimiento" en la definición de material o con importancia relativa aborda las preocupaciones de que la definición anterior pudiera percibirse por los interesados como que se centra solo en información que no puede omitirse (información material o con importancia relativa) y no también en por qué puede ser inútil incluir información no significativa.

- FC13L El Consejo no pretendía ser normativo incluyendo el término "ensombrecimiento" en la definición de material o con importancia relativa y aclarándolo posteriormente—el Consejo no está prohibiendo que las entidades revelen información no significativa o introduciendo una calidad requerida de explicaciones e información a incluir en los estados financieros. Por ejemplo, el Consejo no pretendía la incorporación del término "ensombrece" para impedir que las entidades proporcionen información requerida por los reguladores locales o prescriba cómo una entidad organiza y comunica información en los estados financieros. Más bien la intención del Consejo es:
- (a) apoyar los requerimientos existentes del párrafo 30A de la NIC 1, que señala que: "Una entidad no reducirá la comprensibilidad de sus estados financieros ensombreciendo información material o con importancia relativa con información no significativa o agregando partidas materiales o con importancia relativa que tienen naturalezas y funciones diferentes"; y
 - (b) ayudar a las entidades y otros interesados a evitar casos en los que la información material o con importancia relativa se vea ensombrecida por información no significativa, en la medida en que ésta tiene un efecto similar, sobre los usuarios principales de los estados financieros, que omitir o expresar inadecuadamente esa información.

Otras modificaciones

- FC13M Aunque la definición revisada de material o con importancia relativa en la NIC 1 se ha basado en la definición de material o con importancia relativa del *Marco Conceptual*, se realizaron algunos ajustes a su definición para mejorar la claridad y congruencia entre dicho *Marco Conceptual* y las Normas NIIF. La definición del *Marco Conceptual* revisado, sin embargo, continúa haciendo referencia a "informes financieros" en lugar de a "estados financieros".
- FC13N El Consejo también realizó modificaciones al Documento de Práctica sobre Materialidad o con Importancia Relativa para alinearlo con la definición revisada de material o con importancia relativa. El Documento de Práctica sobre Materialidad o con Importancia Relativa continúa haciendo referencia a "inmaterial o sin importancia relativa" y "no significativo" ya que el Consejo concluyó que estos términos tienen el mismo significado.
- FC13O Como se explica en el párrafo FC13H, las modificaciones propuestas incorporan las guías existentes del *Marco Conceptual* y la NIC 1, y por tanto no son cambios sustanciales en los requerimientos existentes de las Normas NIIF. Por esta razón, el Consejo concluyó que las guías del Documento de Práctica sobre Materialidad o con Importancia Relativa y el *Marco Conceptual* no se verían afectados por estas modificaciones.
- FC13P Puesto que las modificaciones se basan en guías existentes, no se considera que sean cambios sustantivos. El Consejo, por consiguiente, concluyó que las modificaciones a otros requerimientos de las Normas NIIF, distintas de la actualización de la definición de material o con importancia relativa cuando se cite o haga referencia directamente, son innecesarias.

NIC 1 FC

FC13Q El Consejo también decidió que no es necesario cambiar todas las apariciones de “decisiones económicas” por “decisiones” y “usuarios” por “usuarios principales de los estados financieros” en las Normas NIIF. En su proyecto de *Marco Conceptual*, el Consejo aclaró que:

- (a) los términos “usuarios principales” y “usuarios” se pretende que sean interpretados de la misma forma y haciendo, en ambos casos, referencia a inversores, prestamistas y otros acreedores, actuales y potenciales, que deben confiar de los informes financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información que necesitan (véase la nota a pie de página del párrafo 1.5 del *Marco Conceptual*); y
- (b) los términos “decisiones” y “decisiones económicas” se pretende que se interpreten de la misma forma.

Efectos probables de las modificaciones a las Normas NIIF

FC13R En opinión del Consejo, las modificaciones mejorarán la comprensión de la definición de material o con importancia relativa:

- (a) coordinando la redacción de la definición en las Normas NIIF y en el *Marco Conceptual* para evitar la posibilidad de confusión que surge de definiciones diferentes;
- (b) incorporando requerimientos de apoyo en la NIC 1 en la definición para darles más prominencia y aclarar su aplicabilidad; y
- (c) suministrando las guías existentes sobre la definición de material o con importancia relativa en un solo lugar, junto con la definición.

FC13S El Consejo concluyó que las modificaciones no cambian los requerimientos existentes de forma sustancial porque:

- (a) Las mejoras en la definición de material o con importancia relativa:
 - (i) se basan en la redacción del *Marco Conceptual* que es similar, pero más clara que la definición existente de las NIC 1 y NIC 8 [véanse los párrafos FC13E y FC13H(b)]; y
 - (ii) incorporan la redacción que ya existe en la NIC 1 [véanse los párrafos FC13H(a), (c) y (d)].
- (b) La aclaración de que los usuarios son los usuarios principales, así como la descripción de sus características, han sido tomadas del *Marco Conceptual*.
- (c) la introducción de “ensombrecimiento de información” refleja el requerimiento existente, como se establece en el párrafo 30A de la NIC 1, de que una entidad no reducirá la comprensibilidad de sus estados financieros ensombreciendo información material o con importancia relativa. No se espera que esta modificación cambie sustancialmente las decisiones de una entidad sobre si la información es material o con importancia relativa—en ninguna circunstancia influiría el ensombrecimiento de información en las decisiones de los

usuarios, si la omisión o la expresión inadecuada de la misma información no hubiera influido en esas decisiones.

Por consiguiente, el Consejo espera que el efecto de la definición revisada será el de ayudar a las entidades a realizar mejores juicios sobre materialidad o con importancia relativa.

Fecha de vigencia de la modificación

FC13T Puesto que las modificaciones no cambian sustancialmente los requerimientos existentes, el Consejo decidió que:

- (a) es apropiada la aplicación prospectiva;
- (b) es innecesario un periodo largo de implementación; y
- (c) debe permitirse la adopción anticipada.

Estados financieros

Conjunto completo de estados financieros

Títulos de los estados financieros (párrafo 10)

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

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

FC16 El Consejo reafirmó su conclusión de que el título “estado de situación financiera” no solo refleja mejor la función del estado sino que es congruente con el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*, que contiene varias referencias a la “situación financiera”. El párrafo 12 del *Marco Conceptual*⁶ establece que el objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación financiera de una entidad; el párrafo 19 del *Marco Conceptual* establece que la información sobre la situación financiera se facilita principalmente en un balance. En opinión del Consejo, el título “balance” simplemente refleja que el registro de doble entrada requiere que los débitos sean iguales a los créditos. Eso no identifica el contenido o propósito del

⁶ Las referencias al *Marco Conceptual* en estos Fundamentos de las Conclusiones son al *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del IASC adoptado por el Consejo en 2001 y vigente cuando se revisó y modificó la Norma.

NIC 1 FC

estado. En el Consejo también se destacó que “situación financiera” es un término bien conocido y aceptado, porque ha sido internacionalmente empleado en las opiniones de los auditores durante más de 20 años para describir lo que el “balance” presenta. El Consejo decidió que alineando el título del estado con su contenido y la opinión utilizada por el auditor ayudaría a los usuarios de los estados financieros.

- FC17 En cuanto a los otros estados, quienes respondieron sugirieron que denominar nuevamente el balance como el “estado de situación financiera” implicaba que el “estado de flujo de efectivo” y el “estado de ingresos y gastos reconocidos” tampoco reflejan la situación financiera de una entidad. El Consejo observó que aunque estos últimos estados reflejan variaciones en la situación financiera de una entidad, tampoco pueden denominarse como “estado de cambios en la situación financiera”, porque esto no reflejaría su verdadera función y objetivo (es decir, presentar los flujos de efectivo y el rendimiento, respectivamente). El Consejo reconoció que los títulos “estado de resultados” y “estado de ganancias o pérdidas” tienen un significado similar y podrían ser empleados indistintamente, y decidió mantener el título “estado de resultados” porque es más comúnmente utilizado.
- FC18 El título del nuevo estado propuesto, el “estado de ingresos y gastos reconocidos”, refleja un contenido más amplio que el anterior “estado de resultados”. Este estado incluye ambos, los ingresos y gastos reconocidos en el resultado del periodo y los ingresos y gastos reconocidos fuera del resultado del periodo.
- FC19 Muchos de los que respondieron se opusieron al título “estado de ingresos y gastos reconocidos”, objetando en particular la utilización del término “reconocidos”. El Consejo reconoció que el término “reconocidos” podría ser utilizado también para describir el contenido de otros estados principales porque como se explica en el párrafo 82 del *Marco Conceptual*, “reconocimiento” es “el proceso de incorporar en el balance o en el estado de resultados una partida que cumpla la definición de un elemento que satisfaga los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 83.” Muchos de los que respondieron sugirieron emplear, en su lugar, el término “estado del resultado integral”.
- FC20 En respuesta a las preocupaciones de quienes respondieron y para converger con el SFAS 130, el Consejo decidió denominar nuevamente al nuevo estado como “estado del resultado integral”. El término “resultado integral” no está definido en el *Marco Conceptual*, pero se utiliza en la NIC 1 para describir el cambio en el patrimonio de una entidad durante un periodo que procede de transacciones, sucesos y circunstancias distintos de aquellos derivados de transacciones con los propietarios, cuando actúan como tales. Aunque el término “resultado integral” se utiliza para describir la suma de todos componentes de dicho resultado integral, incluyendo el resultado del periodo, el término “otro resultado integral” se refiere a ingresos y gastos que según las NIIF están incluidos en el resultado integral pero excluidos del resultado del periodo.

FC20A En mayo de 2010 el Consejo publicó un proyecto de norma *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (modificaciones propuestas a la NIC 1) relativas a la presentación de partidas de otro resultado integral (ORI). Una de las propuestas del proyecto de norma estaba relacionada con la denominación del estado que contiene el resultado del periodo y otro resultado integral. El Consejo propuso este cambio de forma que quedaría claro que el estado tenía dos componentes: el resultado del periodo y otro resultado integral. Una mayoría de quienes respondieron al proyecto de norma apoyaron el cambio y por ello el Consejo confirmó la propuesta en junio de 2011. La NIC 1 permite a los preparadores utilizar otras denominaciones para el estado que refleja la naturaleza de sus actividades.

[Referencia: párrafos 10 y 10A]

FC20B Algunas otras NIIF se refieren al “estado del resultado integral”. El Consejo consideró si debería cambiar todas estas referencias a “estado del resultado del periodo y otro resultado integral” El Consejo destacó que la terminología utilizada en la NIC 1 no es obligatoria y que “estado del resultado integral” es uno de los ejemplos utilizado en la norma. El Consejo decidió que había pocas ventajas en reemplazar la denominación “estado del resultado integral” en otras NIIF o “estado del resultado” por “estado del resultado de periodo”. Sin embargo, el Consejo no cambió la terminología en los casos en que una NIIF hace referencia a la opción de dos estados.

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

Igual importancia (párrafos 11 y 12)

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

Desviaciones sobre las NIIF (párrafos 19 a 24)

- FC23 La NIC 1 (emitida en 1997) permitía a una entidad dejar de aplicar el requerimiento de una Norma “en la extremadamente excepcional circunstancia de que la gerencia llegue a la conclusión de que el cumplimiento de un requerimiento de una Norma podría confundir, y que por tanto es precisa dicha falta de aplicación para lograr una presentación razonable” (párrafo 17, ahora párrafo 19). Cuando esta falta de aplicación ocurría, el párrafo 18 (ahora el párrafo 20) requería una revelación detallada de los hechos y circunstancias en torno a desviación, así como al tratamiento adoptado en su lugar.
- FC24 El Consejo decidió aclarar en el párrafo 15 de la Norma que para que los estados financieros presenten razonablemente la situación financiera, rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad, deben representar fielmente los efectos de las transacciones y otros sucesos de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el *Marco Conceptual*.
- FC25 El Consejo decidió limitar las situaciones en las que una entidad debería dejar de aplicar un requerimiento de una NIIF a circunstancias extremadamente poco frecuente en que la gerencia concluya que el cumplimiento con el requerimiento llevaría a una interpretación tan errónea, que estaría en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*. Las guías sobre este criterio establecen, que una partida estaría en conflicto con el objetivo de los estados financieros cuando no representa fielmente las transacciones, otros sucesos o condiciones que pretende representar, o pudiera razonablemente esperarse que representara y, en consecuencia, es probable que influyera en las decisiones económicas tomadas por los usuarios de los estados financieros.
- FC26 Estas modificaciones proporcionan un marco dentro del cual una entidad evalúa cómo presentar razonablemente los efectos de las transacciones y de otros sucesos y condiciones, y si el resultado de cumplir con un requerimiento de una NIIF llevaría a una interpretación tan errónea que no proporcionaría una presentación razonable.
- FC27 El Consejo consideró si la NIC 1 no debiera incluir un pronunciamiento sobre las desviaciones respecto a las NIIF. El Consejo decidió en contra de ese cambio, porque eliminaría la capacidad del Consejo para especificar los criterios según los cuales deben producirse la falta de aplicación de las NIIF.
- FC28 Dejar de aplicar un requerimiento de una NIIF, cuando se considere necesario para lograr una presentación razonable, entraría en conflicto con el marco regulatorio en algunas jurisdicciones. La NIC 1 revisada tiene en cuenta la existencia de diferentes requerimientos de los reguladores. Requiere que cuando las circunstancias de una entidad satisfacen el criterio descrito en el párrafo FC25 para no aplicar un requerimiento de una NIIF, la entidad debería proceder de la forma siguiente:

- (a) Cuando el marco regulatorio aplicable requiera—o no prohíba—desviarse del requerimiento, la entidad debería llevar a cabo la desviación y las revelaciones de información establecidas en el párrafo 20.
- (b) Cuando el marco regulatorio aplicable prohíba la desviación del requerimiento, la entidad debería, en la medida de lo posible, reducir los aspectos de cumplimiento que perciba que conducen a error mediante las revelaciones establecidas en el párrafo 23.

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

FC29 Tras considerar los comentarios recibidos sobre el proyecto de norma de 2002, el Consejo añadió a la NIC 1 un requerimiento en el párrafo 21 de revelar el efecto de la falta de aplicación de un requerimiento de una NIIF, efectuado en un periodo anterior, sobre los estados financieros del periodo actual. Sin esta revelación, los usuarios de los estados financieros de la entidad podrían no ser conscientes de los efectos continuados de las desviaciones ocurridas en periodos anteriores.

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

Materialidad o importancia relativa y agregación (párrafos 29 a 31)

FC30A Se informó al Consejo en el Foro de Discusión *Información Financiera a Revelar* en enero de 2013, en su encuesta relacionada y por otras fuentes, que existen dificultades para aplicar en la práctica el concepto de materialidad o importancia relativa. Algunos son de la opinión de que estas dificultades contribuyen a agravar un problema con la información a revelar, concretamente, que en los estados financieros existe demasiada información irrelevante e insuficiente información relevante. Se ha identificado un número de factores por los cuáles la importancia relativa puede no aplicarse bien en la práctica. Uno de estos es que las guías sobre importancia relativa de las NIIF no son claras.

FC30B Algunos piensan que la afirmación en la NIC 1 de que una entidad no necesita revelar información específica si ésta no tiene importancia relativa quiere decir que una entidad no necesita presentar una partida en el estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, estado de situación financiera, estado de flujos de efectivo y estado de cambios en el patrimonio, sino que debe, en su lugar, hacerlo en las notas. Sin embargo, el Consejo

NIC 1 FC

destacó que el concepto de importancia relativa es aplicable a los estados financieros, los cuales incluyen a las notas, y no solo a dichos estados.

- FC30C Algunos son de la opinión de que cuando las NIIF señalan que se requiere revelar información específica, el concepto de importancia relativa no se aplica a dichos requerimientos de revelar información, es decir, la información a revelar específicamente identificada en las NIIF se requiere independientemente de si da lugar o no a información con importancia relativa. Además, algunas personas piensan que cuando se presenta una partida, o se reconoce de otra forma un elemento material o con importancia relativa, en el estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral y en el estado de situación financiera, debe revelarse toda la información especificada en las NIIF para esa partida. El Consejo observó que en el párrafo 31 de la NIC 1 queda claro que el concepto de materialidad o importancia relativa se aplica a la información a revelar específica requerida por una NIIF y, por ello, una entidad no tiene que revelar información exigida por una NIIF si esa información no fuera significativa.
- FC30D El Consejo entiende que estas interpretaciones erróneas pueden haber surgido debido a la redacción utilizada al especificar en las NIIF los requerimientos de presentación o de información a revelar; por ejemplo el uso de las palabras “como mínimo”. Por esta razón, el Consejo eliminó la frase “como mínimo” del párrafo 54 de la NIC 1, que enumera partidas para su presentación en el estado de situación financiera. Esto también hace los requerimientos congruentes en líneas generales con el requerimiento correspondiente del párrafo 82 de la NIC 1 para la sección del resultado del periodo del estado del resultado integral o del estado del resultado del periodo.
- FC30E Sobre la base de sus observaciones y conclusiones establecidas en los párrafos FC30A a FC30D, el Consejo añadió un párrafo nuevo, el párrafo 30A y modificó el párrafo 31 de la NIC 1.
- FC30F El párrafo 30A se añadió a la NIC 1 para destacar que cuando una entidad decide la forma de agregar la información en los estados financieros, debería tener en consideración todos los hechos y circunstancias relevantes. El párrafo 30A enfatiza que una entidad no debería reducir la comprensibilidad de sus estados financieros proporcionando información no significativa que oculte la información significativa de los estados financieros o agrupando partidas significativas que tienen diferentes naturalezas o funciones. Ocultar información significativa con información sin importancia relativa en los estados financieros hace la información significativa menos visible y, por ello, hace los estados financieros menos comprensibles. Las modificaciones no prohíben realmente que las entidades revelen información no significativa, porque el Consejo piensa que este requerimiento no sería operativo; sin embargo, las modificaciones enfatizan que la revelación de información no debe dar lugar a que se ensombrezca la información significativa.
- FC30G El Proyecto de Norma *Iniciativa sobre Información a Revelar* (Modificaciones propuestas a la NIC 1) (el “Proyecto de Norma de marzo de 2014”), que se publicó en marzo de 2014, también proponía que una entidad no debería “desagregar” información de forma que ocultara información útil. La

desagregación de información es, a menudo, utilizada para describir el proceso de desagrupar totales, subtotales y partidas en partidas adicionales que por sí mismas pueden reflejar los resultados agrupados de transacciones u otros sucesos. Puesto que el proceso de desagrupar totales, subtotales y partidas es más probable que incremente la transparencia de la información en lugar de ocultarla, el Consejo decidió no incluir el término desagregación en el párrafo 30A de la NIC 1. Además, el Consejo era de la opinión de que las partidas procedentes del proceso de desagregación que por sí mismas reflejan los resultados agrupados de transacciones estarían cubiertas por los párrafos 29 a 31 de la NIC 1.

- FC30H El Consejo modificó el párrafo 31 de la NIC 1 para destacar que la materialidad o importancia relativa también se aplica a la información a revelar específicamente requerida por las NIIF. Además, para destacar que la materialidad o importancia relativa no solo involucra decisiones sobre excluir información de los estados financieros, el Consejo modificó el párrafo 31 para reiterar el concepto ya señalado en el párrafo 17(c) de la NIC 1, de que la materialidad o importancia relativa también involucra decisiones sobre si incluir o no información adicional en los estados financieros. Por consiguiente, una entidad deberá revelar información adicional cuando el cumplimiento con los requerimientos específicos de las NIIF resulte insuficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender el impacto de transacciones concretas, así como de otros sucesos y condiciones, sobre la situación y el rendimiento financiero de la entidad.
- FC30I El Consejo destacó que la definición de “importancia relativa” del párrafo 7 de la NIC 1 trata de las omisiones o inexactitudes de partidas que son significativas, si pudieran influir de forma individual o colectiva en las decisiones económicas. El Consejo consideró la realización de modificaciones al párrafo 31 de la NIC 1 para señalar que una entidad no necesita revelar una información específica si esa información revelada no tiene importancia relativa, individual o colectivamente. Sin embargo, el Consejo decidió no realizar ese cambio puesto que la definición de material o de importancia relativa ya incorpora el concepto de evaluación individual y colectiva y, por ello, la referencia al término material o importancia relativa del párrafo 31 es suficiente para incorporar este concepto.
- FC30J En el Proyecto de Norma de marzo de 2014, el Consejo propuso utilizar el término “presentar” para referirse a partidas, subtotales y totales del estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, estado de situación financiera, estado de flujos de efectivo y estado de cambios en el patrimonio y el término “revelar” para referirse a la información incluida en las notas. Sin embargo, quienes respondieron al Proyecto de Norma de marzo de 2014 no apoyaron la distinción entre presentar y revelar porque consideraban que la terminología no se había utilizado congruentemente a lo largo de la NIC 1, y que cualquier cambio en la forma en que se utilizan estos términos debe hacerse como parte de una revisión integral de la NIC 1. Por ello, y porque hacer estos cambios integrales en la NIC 1 quedaría fuera del alcance de estas modificaciones, el Consejo no concretó los cambios propuestos con respecto al uso de los términos presentar y revelar.

Información comparativa

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

- FC31 El proyecto de norma de 2006 proponía el deber de presentar, como parte del conjunto completo de estados financieros, un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo. Este estado proporcionaría a inversores y acreedores una base para evaluar la información sobre el rendimiento de la entidad durante el periodo. Sin embargo, muchos de los que respondieron expresaron su preocupación acerca de que el requerimiento incrementaría innecesariamente la revelación de información en los estados financieros, o bien resultaría impracticable, excesivo y costoso.
- FC32 Al añadir un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, el proyecto de norma proponía que una entidad debería presentar tres estados de situación financiera y dos de cada uno de los otros estados. Considerando que los estados financieros de años anteriores están disponibles de inmediato para el análisis financiero, el Consejo decidió requerir únicamente dos estados de situación financiera, excepto cuando los estados financieros se hayan visto afectados por la aplicación o la reexpresión retroactivas, como se define en la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, o cuando se haya efectuado una reclasificación. En dichas circunstancias se requieren tres estados de situación financiera.

Clarificación de los requerimientos sobre información comparativa

- FC32A En el documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011* (emitido en mayo de 2012) el Consejo abordó una solicitud de aclaración de los requerimientos de proporcionar información comparativa para:
- (a) los requerimientos de comparación del estado de situación financiera de apertura cuando una entidad cambia las políticas contables, o realiza reexpresiones retroactivas o reclasificaciones, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*; y
 - (b) los requerimientos para proporcionar información comparativa cuando una entidad proporciona estados financieros que exceden los requerimientos de información comparativa mínimos.

Estado de situación financiera de apertura

- FC32B En el documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011* (emitido en mayo de 2012) el Consejo abordó una solicitud de aclaración de la fecha adecuada para el estado de situación financiera de apertura. El Consejo decidió modificar los requerimientos actuales de la NIC 1 que hacen referencia a la presentación de un estado de situación financiera al comienzo del primer periodo comparativo presentado en casos de cambios en políticas contables, reexpresiones retroactivas o reclasificaciones para aclarar que la fecha adecuada del estado de situación financiera de apertura es el comienzo del periodo inmediato anterior.

[Referencia: párrafo 38]

FC32C El Consejo también decidió cambiar los requerimientos anteriores de forma que se deje de exigir la presentación de las notas relativas a este estado de situación financiera de apertura. La decisión del Consejo de conceder esta exención se basaba en el hecho de que las circunstancias en las que una entidad cambia una política contable, o realiza una reexpresión retroactiva o una reclasificación de acuerdo con la NIC 8, se consideran restrictivas, específicas y limitadas. Sin embargo, las circunstancias en las que una entidad elige proporcionar estados financieros adicionales (es decir, de forma voluntaria) pueden verse como más genéricas y pueden surgir por diversas razones. Por consiguiente, esta exención no es aplicable cuando se proporcionan estados financieros adicionales de forma voluntaria.

[Referencia: párrafo 40C]

FC32D El Consejo añadió las guías del párrafo 40A(a) para aclarar cuándo un estado de situación financiera de apertura proporciona información útil y debe, por ello, requerirse. El párrafo 40A(b) recuerda que el concepto de materialidad (importancia relativa) debe considerarse al aplicar la guía del párrafo 40A(a). El Consejo destacó que todavía se requeriría que la entidad revele la información exigida por la NIC 8 para cambios en políticas contables y reexpresiones retroactivas.

[Referencia: párrafo 40A]

Información comparativa que excede los requerimientos mínimos

FC32E En el documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011* (emitido en mayo de 2012) el Consejo abordó una solicitud de aclaración de los requerimientos de proporcionar información comparativa para: Específicamente, se pidió al Consejo que considerase si se debe requerir que una entidad presente un conjunto completo de estados financieros cuando proporciona estados financieros que exceden los requerimientos de información comparativa mínima (es decir, información comparativa adicional). En respuesta a esta petición, el Consejo decidió aclarar que la información adicional de los estados financieros no necesita presentarse en forma de un conjunto completo de estados financieros para periodos que exceden los requerimientos mínimos. El Consejo también destacó que la información comparativa adicional puede incluir:

- (a) información que se presenta de forma voluntaria, que excede la información que se incluye en un conjunto de estados financieros; o
- (b) información comparativa que se exige por estatutos u otras regulaciones pero que no se requiere por las NIIF.

[Referencia: párrafo 38C]

FC32F El Consejo también decidió modificar los párrafos 38 a 41 de la NIC 1 para aclarar que, cuando una entidad proporciona información comparativa adicional (que no es requerida por las NIIF), esta información debe presentarse de acuerdo con las NIIF y que la entidad debería presentar información comparativa en las notas relacionadas sobre esa información adicional. El Consejo determinó que es necesario requerir notas completas para la información adicional de acuerdo con el párrafo 38C para asegurar que dicha

NIC 1 FC

información adicional que proporciona la entidad está equilibrada y da lugar a estados financieros que logran una presentación razonable.

[Referencia: párrafo 38C]

- FC32G A la luz de las preocupaciones planteadas por terceros interesados, el Consejo decidió que las modificaciones deben introducirse a través del proceso de Mejoras Anuales en lugar de mediante el proyecto de Presentación de Estados Financieros, de forma que los cambios pudieran realizarse con mayor rapidez.

NIC 34 Información Financiera Intermedia

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

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

- FC34 La NIC 1, tal como se emitió en 1997, especificaba que cuando se modifique la forma de presentación o la clasificación de las partidas de los estados financieros, también deben reclasificarse los importes correspondientes de la información comparativa, a menos que resultase impracticable hacerlo. La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.
- FC35 El proyecto de norma de 2002 proponía un criterio diferente de exención para requerimientos particulares. Para la reclasificación de los importes comparativos, y su nuevo requerimiento propuesto de revelar las hipótesis clave y otras fuentes de estimación de la incertidumbre al final del periodo sobre el que se informa (se discute en los párrafos FC79 a FC84), dicho proyecto de norma proponía que el criterio de exención debiera ser que aplicar los requerimientos requeriría un costo o esfuerzo desproporcionado.
- FC36 A la vista de los comentarios de quienes respondieron sobre el proyecto de norma, el Consejo decidió que una exención basada en la evaluación hecha por la gerencia del costo o esfuerzo desproporcionado era demasiado subjetiva para ser aplicada congruentemente por distintas entidades. Es más, equilibrar los costos y beneficios era una responsabilidad del Consejo cuando establece requerimientos contables, más que de las entidades cuando los aplican. Por lo tanto, el Consejo mantuvo el criterio de “impracticabilidad” como causa de exención. Esto afecta a las exenciones establecidas ahora en los párrafos 41 a 43 y 131 de la NIC 1. La impracticabilidad es el único criterio sobre el cual las NIIF permiten exenciones específicas de la aplicación de requerimientos particulares cuando el efecto de aplicarlos sea material.⁷

⁷ En 2006 el IASB emitió la NIIF 8 *Segmentos de Operación*. Como se explica en los párrafos FC46 y FC47 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 8, dicha NIIF incluye una exención a algunos requerimientos si la información necesaria no está disponible y el costo de obtenerla fuera excesivo.

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

- FC37 El proyecto de norma de 2006 proponía separar los cambios en el patrimonio de una entidad durante un periodo, surgidos a partir de transacciones con los propietarios actuando en su condición de tales (es decir todos los cambios en el patrimonio que proceden de los propietarios), de los demás cambios en el patrimonio (es decir cambios en el patrimonio que no proceden de los propietarios). Cualquier variación en el patrimonio que proceda de los propietarios sería presentada, en el estado de cambios en el patrimonio, de forma separada de los cambios que no procedan de los propietarios.
- FC38 La mayoría de quienes respondieron acogieron favorablemente esta propuesta y veían este cambio como una mejora de la información financiera, al incrementar la transparencia de aquellas partidas reconocidas en el patrimonio y que no se presentan como parte de los resultados. Sin embargo, algunos de quienes respondieron señalaron que los términos “procedentes de los propietarios” y “no procedentes de los propietarios” no estaban definidos en el proyecto de norma, ni en el *Marco Conceptual* o alguna otra parte de las NIIF, aunque son utilizados ampliamente en las normas de contabilidad nacionales. También se destacó que los términos “propietario” y “tenedores de instrumentos de patrimonio” se utilizaban indistintamente en el proyecto de norma. En el Consejo se decidió adoptar el término “procedente de los propietarios” y utilizarlo en toda la NIC 1 para converger con el SFAS 130, que utiliza el término en la definición de “resultado integral”.

Estado de situación financiera

Información a presentar en el estado de situación financiera (párrafos 54 a 55A)

- FC38A El párrafo 54 de la NIC 1 enumera partidas que se requiere presentar en el estado de situación financiera. El Consejo ha sido informado de que algunos han interpretado esa lista como preceptiva y que esas partidas no pueden desagregarse. Existe también la percepción por algunos de que las NIIF les impiden presentar subtotaes, además de los requeridos de forma específica por las NIIF.
- FC38B El párrafo 55 de la NIC 1 requiere que una entidad presente partidas adicionales, encabezados y subtotaes cuando su presentación es relevante para comprender la posición financiera de la entidad. Esto destaca que las partidas enumeradas para su presentación en el párrafo 54 de la NIC 1 deben desagregarse y que los subtotaes deben presentarse, cuando sean relevantes. Los párrafos 78 y 98 de la NIC 1 proporcionan ejemplos de desagregaciones potenciales de partidas en el estado de situación financiera y en el estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral.

NIC 1 FC

FC38C Por consiguiente, el Consejo:

- (a) eliminó la redacción “como mínimo” del párrafo 54 de la NIC 1 (véase el párrafo FC30D) para abordar la posible interpretación errónea de que esta redacción impide que las entidades agrupen las partidas especificadas en el párrafo 54, si éstas no tienen importancia relativa; y
- (b) aclaró que los requerimientos de presentación de los párrafos 54 y 55 pueden satisfacerse desagregando una partida especificada.

FC38D El Consejo destacó que existen requerimientos similares de presentación en el párrafo 85 de la NIC 1 para el estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral. El Consejo, por ello, modificó esos requerimientos para hacerlos congruentes.

FC38E Algunos de los que respondieron a las propuestas sugirieron que el Consejo debería dejar claro que las partidas enumeradas en el párrafo 54 de la NIC 1 se requieren “cuando sean materiales o de importancia relativa”. El Consejo decidió no señalar que las partidas solo se requieren cuando son significativas, porque generalmente no se hace referencia a la materialidad o importancia relativa específicamente en los requerimientos de información a revelar de las NIIF y, por ello, incluir una referencia específica en este caso podría dejar menos claro que la materialidad o importancia relativa se aplica a otros requerimientos de información a revelar.

FC38F El Consejo entiende que algunos estén preocupados por la presentación de subtotales, además de los especificados en las NIIF, en el estado de situación financiera y en el estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral. Quienes tienen esta preocupación piensan que algunos subtotales podrían interpretarse erróneamente, porque se les da una importancia desproporcionada. El Consejo destacó que los párrafos 55 y 85 de la NIC 1 requieren la presentación de subtotales, cuando esta presentación sea relevante para la comprensión de la situación financiera o rendimiento financiero de la entidad.

FC38G El Consejo, por ello, incluyó requerimientos adicionales en la NIC 1 para ayudar a las entidades a aplicar los párrafos 55 y 85. Estos requerimientos adicionales complementan las guías existentes sobre presentación razonable de los párrafos 15 y 17 de la NIC 1. Están diseñados para aclarar los factores que deben considerarse para presentar razonablemente subtotales en el estado de situación financiera y en el estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral. Específicamente el subtotal debería:

- (a) Comprender las partidas formadas por importes reconocidos y medidos de acuerdo con las NIIF.
- (b) Ser comprensible. Debería estar claro qué partidas se incluyen en el subtotal por la forma en que éste se presenta y se etiqueta. Por ejemplo, si una entidad presenta un subtotal comúnmente presentado, pero excluye partidas que se considerarían normalmente como parte de ese subtotal, la etiqueta debería reflejar lo que ha sido excluido.

- (c) Ser congruente de periodo a periodo. El subtotal debe presentarse y calcularse de forma congruente periodo a periodo (de acuerdo con el párrafo 45 de la NIC 1) sujeto a los posibles cambios en la política contable o en las estimaciones evaluados de acuerdo con la NIC 8.
- (d) No debe mostrarse con mayor importancia que los subtotales y totales requeridos en las NIIF para el estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral o el estado de situación financiera.

Activos corrientes y pasivos corrientes (párrafos 68 y 71)

- FC38H Como parte de su proyecto de mejoras en 2007, el Consejo identificó guías incongruentes con respecto a la clasificación de corriente/no corriente de los derivados. Algunos podrían interpretar la guía incluida en el párrafo 71 como que quería decir que los pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar de acuerdo con la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*⁸ se requiere siempre que se presenten como corrientes.
- FC38I El Consejo espera que los criterios establecidos en el párrafo 69 se utilicen para evaluar si un pasivo financiero debe presentarse como corriente o no corriente. La categoría de “mantenido para negociar” en el párrafo 9 de la NIC 39⁹ es a efectos de medición e incluye activos y pasivos financieros que pueden no mantenerse principalmente con propósito de negociar.
- FC38J El Consejo reafirmó que si un pasivo financiero se mantiene principalmente para negociar debe presentarse como corriente independientemente de su fecha de vencimiento. Sin embargo, un pasivo financiero que no se mantenga para negociar, tal como un derivado que no sea un contrato de garantía financiera o un instrumento de cobertura designado, debe presentarse como corriente o no corriente sobre la base de su fecha de liquidación. Por ejemplo, los derivados que tienen un vencimiento de más de doce meses y se espera mantener por más de doce meses después del periodo sobre el que se informa deben presentarse como activos o pasivos no corrientes.
- FC38K Por ello, el Consejo decidió eliminar la falta de uniformidad identificada mediante la modificación de los ejemplos sobre pasivos corrientes del párrafo 71. El Consejo también modificó el párrafo 68 con respecto a los activos corrientes para eliminar una incongruencia similar.
- FC38L a [Eliminado]
FC38P

8 La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* sustituyó a la NIC 39. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas que estaban anteriormente dentro del alcance de la NIC 39. Este párrafo se refiere a asuntos relevantes cuando se emitió la NIC 1.

9 La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* sustituyó a la NIC 39. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas que estaban anteriormente dentro del alcance de la NIC 39. Este párrafo se refiere a asuntos relevantes cuando se emitió la NIC 1.

Pasivos corrientes (párrafos 69 a 76B)

Efecto de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa (párrafos 69 a 76)

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

Una empresa debería continuar clasificando como no corrientes sus préstamos a largo plazo que acumulan o devengan intereses, incluso si deben liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha de balance si:

- (a) el plazo original de los mismos era por un periodo mayor de doce meses;
- (b) la empresa tiene la intención de refinanciar los préstamos a largo plazo; y
- (c) tal intención está respaldada con un acuerdo de refinanciación, o reestructuración de los pagos, que se ha realizado antes de que se haya autorizado la emisión de los estados financieros.

FC40 El párrafo 65 establece:

Algunos contratos de préstamo incorporan compromisos por parte del prestatario (cláusulas), que tienen el efecto de hacer pagadero el reembolso a voluntad del prestamista, si se infringen ciertas condiciones relacionadas con la situación financiera del prestatario. En dichas circunstancias, el pasivo se clasifica como no corriente solamente cuando:

- (a) el prestamista haya acordado, con anterioridad a la aprobación de los estados financieros, no reclamar el reembolso como consecuencia de la infracción; y
- (b) no es probable que se produzcan nuevas infracciones dentro de los doce meses posteriores a la fecha de balance.

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

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

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

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

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

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

- (a) La refinanciación de un pasivo, después de la fecha de balance, no afecta a la liquidez y solvencia de la entidad *en la fecha de balance*, la presentación de la cual debería reflejar los acuerdos contractuales en vigor en dicha fecha. En consecuencia, es un suceso que no implica ajustes de acuerdo con la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance* y, por tanto, no debería afectar a la presentación del balance de la entidad.
- (b) No es lógico adoptar un criterio en el que la clasificación como “no corrientes” de obligaciones a corto plazo, que se esperan renovar durante al menos doce meses después de la fecha de balance, dependa de si la renovación es a voluntad de la entidad, y entonces establecer una excepción basada en la refinanciación que tenga lugar después de la fecha de balance.
- (c) En las circunstancias establecidas en el párrafo 65, a menos que el prestamista haya renunciado a su derecho a exigir el reembolso inmediato, o haya concedido un periodo de gracia dentro del cual la entidad pueda rectificar la infracción del acuerdo del préstamo, la situación financiera de la entidad en la fecha de balance sería que la entidad no tendría un derecho absoluto para diferir el reembolso, a

NIC 1 FC

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

- FC45 La NIC 1 incluye ahora las modificaciones propuestas en 2002, con un cambio. El cambio tiene relación con la clasificación de un préstamo a largo plazo cuando, al final del periodo sobre el que se informa, el prestamista haya concedido un periodo de gracia dentro del cual una infracción de algún término del acuerdo de contrato puede ser rectificadora, y durante el cual el prestamista no puede reclamar el reembolso inmediato del préstamo.
- FC46 El proyecto de norma proponía que este préstamo debía ser clasificado como no corriente si debe liquidarse, sin tener en cuenta la infracción, al menos doce meses después de la fecha de balance y:
- (a) la entidad rectifica la infracción dentro del periodo de gracia; o
 - (b) cuando se autoriza la emisión de los estados financieros, el periodo de gracia no ha terminado y es probable que la infracción será rectificadora.
- FC47 Tras considerar los comentarios de quienes respondieron, el Consejo decidió que la ocurrencia o probabilidad de la rectificación de una infracción después del periodo sobre el que se informa es irrelevante respecto a las condiciones que existan al final del periodo sobre el que se informa. La NIC 1 revisada requiere que, para que el préstamo sea clasificado como no corriente, el periodo de gracia debe finalizar al menos doce meses después del periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 75). Por tanto, las condiciones (a) y (b) del párrafo FC46 son redundantes.
- FC48 El Consejo consideró los argumentos de que, cuando se hubiera concedido un periodo de gracia para remediar una infracción en un contrato de préstamo a largo plazo antes del final del periodo sobre el que se informa, el préstamo debería ser clasificado como no corriente independientemente de la duración del periodo de gracia. Estos argumentos se basan en la opinión de que, al final del periodo sobre el que se informa, el prestamista no tiene un derecho incondicional a reclamar el reembolso antes de la fecha de vencimiento original (es decir, si la entidad remedia la infracción durante el periodo de gracia, tiene derecho a reembolsar el préstamo en la fecha de vencimiento original). Sin embargo, el Consejo concluyó que una entidad debería clasificar un préstamo como no corriente sólo si tiene un derecho incondicional a diferir la liquidación del préstamo al menos doce meses después del periodo sobre el que se informa. Este criterio se centra en los derechos legales de la entidad, más que en los que corresponden al prestamista.

Derecho a diferir la liquidación al menos por doce meses [párrafos 69(d) y 72A a 76]—Modificaciones de 2020

- FC48A El párrafo 69(d) especifica que, para clasificar un pasivo como no corriente, una entidad debe tener el derecho a diferir la liquidación del pasivo por al menos doce meses posteriores al periodo sobre el que se informa. En enero de 2020, el Consejo modificó aspectos de este principio de clasificación y los requerimientos de aplicación relacionados de los párrafos 73 a 76. El Consejo realizó las modificaciones en respuesta a una solicitud para conciliar contradicciones aparentes entre el párrafo 69(d)—el cual requería un "derecho incondicional" para diferir la liquidación—y el párrafo 73—el cual hacía referencia a una entidad que "espera, y tiene la discreción para refinanciar o renovar una obligación.
- FC48B El Consejo añadió al principio de clasificación del párrafo 69(d) y al ejemplo del párrafo 73 la aclaración de que el derecho de una entidad a diferir la liquidación debe existir "al final del periodo sobre el que se informa". La necesidad de que exista el derecho al final del periodo sobre el que se informa ya fue ilustrada en los ejemplos de los párrafos 74 y 75, pero no se señaló explícitamente en el principio de clasificación.
- FC48C El Consejo también observó que el principio de clasificación requiere una evaluación de si una entidad tiene el derecho a diferir la liquidación de un pasivo y no si la entidad ejercerá ese derecho. Por consiguiente:
- (a) El Consejo modificó el párrafo 73, que analiza los pasivos sobre los que una entidad tiene el derecho a renovar por al menos doce meses después de la fecha del periodo sobre el que se informa. El Consejo eliminó del párrafo 73 una sugerencia que indicaba que para clasificar un pasivo como no corriente, una entidad debe no solo tener el derecho a renovar el pasivo sino que espera ejercer ese derecho. El Consejo también alineó la terminología sustituyendo "discreción" con "derecho" del párrafo 73.
 - (b) El Consejo añadió el párrafo 75A, el cual explícitamente aclara que la clasificación no se verá afectada por las intenciones o expectativas de la gerencia, o mediante la liquidación del pasivo dentro de los doce meses después del periodo sobre el que se informa.
- FC48D El Consejo consideró si el derecho de una entidad para diferir la liquidación necesita ser incondicional. El Consejo destacó que los derechos para diferir la liquidación de un préstamo son excepcionalmente incondicionales—estos están, a menudo, condicionados por el cumplimiento de pactos. El Consejo decidió que si el derecho de una entidad para diferir la liquidación de un pasivo está sujeto a que una entidad cumpla con condiciones especificadas, la entidad tiene el derecho a diferir la liquidación del pasivo al final del periodo sobre el que se informa si cumple dichas condiciones en esa fecha. Por consiguiente, el Consejo:
- (a) eliminó la palabra «incondicional» del principio de clasificación del párrafo 69(d); y

NIC 1 FC

- (b) añadió el párrafo 72A para aclarar que si el derecho de una entidad a diferir la liquidación está sujeto al cumplimiento de condiciones especificadas:
 - (i) el derecho existe al final del periodo sobre el que se informa solo si la entidad cumple dichas condiciones al final del periodo sobre el que se informa; y
 - (ii) la entidad debe cumplir con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa incluso si el prestamista no comprueba el cumplimiento hasta una fecha posterior.

FC48E El Consejo consideró si especificar la forma en que la gerencia evalúa el cumplimiento de una entidad de una condición relacionada con el rendimiento financiero acumulado de la entidad (por ejemplo, la ganancia) para un periodo que se extiende más allá del periodo sobre el que se informa. El Consejo concluyó que, comparar el rendimiento real de la entidad hasta el final del periodo sobre el que se informa con el requerido a lo largo de un periodo mayor, no proporcionaría información útil—una de estas medidas tendría que ajustarse para hacerlas comparables. Sin embargo, el Consejo decidió no especificar un método de ajuste porque cualquier método único podría ser inapropiado en algunas situaciones.

Derecho a diferir la liquidación al menos por doce meses [párrafos 69(d) y 72A a 76ZA]—Modificaciones de 2022

FC48EA En octubre de 2022, el IASB emitió *Pasivos no Corrientes con Condiciones Pactadas*. El IASB realizó las modificaciones para:

- (a) mejorar la información que una entidad proporciona sobre los pasivos derivados de acuerdos de préstamo para los que el derecho de una entidad a diferir la liquidación de esos pasivos durante al menos doce meses después del periodo sobre el que se informa está sujeto a que cumpla las condiciones especificadas en el acuerdo de préstamo (pasivos con condiciones pactadas); y
- (b) responder a las preocupaciones de los interesados sobre los resultados de aplicar las modificaciones en *Clasificación de los Pasivos como Corrientes o No Corrientes* emitida en 2020. En concreto, las partes interesadas dijeron que las modificaciones de 2020:
 - (i) podrían dar lugar a que una entidad clasifique un pasivo como corriente incluso si, al final del periodo sobre el que se informa (la fecha de presentación), la entidad no tiene ninguna obligación contractual de liquidar el pasivo en esa fecha o en un plazo de doce meses;
 - (ii) no tuvieron en cuenta el diseño de las condiciones pactadas para reflejar la situación financiera o el rendimiento requerido de una entidad en fechas específicas, tal como cuando un acuerdo de préstamo especifica diferentes condiciones pactadas en diferentes fechas para reflejar los efectos esperados de la estacionalidad o el rendimiento futuro de la entidad; y

- (iii) no eran claras sobre cómo evaluaría una entidad, en la fecha de presentación, si hubiera cumplido con las condiciones pactadas que no se basan en la situación o el rendimiento financieros de una entidad (condiciones pactadas no financieras) y las condiciones pactadas basadas en el rendimiento financiero acumulado o en los flujos de efectivo de un periodo que se extiende más allá del periodo sobre el que se informa (condiciones pactadas de rendimiento financiero).

Clasificación e información a revelar de los pasivos no corrientes con condiciones pactadas

FC48EB El IASB consideró las preocupaciones de las partes interesadas, que incluían nueva información no considerada al desarrollar las modificaciones de 2020. En concreto, el IASB consideró la utilidad de la información que daría la aplicación de las modificaciones de 2020 en algunas circunstancias. El IASB observó que una entidad puede ser incapaz de evitar tener que reembolsar un pasivo en un plazo de doce meses si el derecho de la entidad a diferir la liquidación del pasivo está sujeto al cumplimiento de condiciones pactadas durante ese periodo. La entidad puede ser incapaz de evitar dicho reembolso incluso si, en la fecha de presentación, la entidad no tiene ninguna obligación contractual de liquidar el pasivo dentro de ese periodo. Por lo tanto, en tales situaciones, el pasivo relacionado podría ser reembolsable dentro o después de doce meses, dependiendo de si la entidad cumple con esas condiciones pactadas después de la fecha de presentación. Las modificaciones de 2020 especificaron una forma de reflejar esta condicionalidad dentro de las limitaciones de un modelo que clasifica los pasivos como corrientes o no corrientes. Sin embargo, el IASB llegó a la conclusión de que la información proporcionada por ese modelo de clasificación binaria, por sí sola, no puede satisfacer las necesidades de información de los usuarios en esas situaciones. Por ejemplo, la clasificación de un pasivo como corriente o no corriente no proporciona por sí misma información sobre los efectos potenciales de estas condiciones sobre el momento en que el pasivo es reembolsable.

FC48EC Tras considerar la nueva información, el IASB decidió modificar los requerimientos de la NIC 1 sobre:

- (a) La *clasificación de los pasivos con condiciones pactadas como corrientes o no corrientes*—el IASB decidió que solo las condiciones pactadas que una entidad está obligada a cumplir en la fecha de presentación o antes deben afectar a la clasificación de un pasivo como corriente o no corriente. El IASB llegó a la conclusión de que modificar los requerimientos de esta manera:
 - (i) evitaría resultados de clasificación que puedan no proporcionar información útil a los usuarios de los estados financieros (por ejemplo, en el caso de algunas entidades cuya actividad es muy estacional);

NIC 1 FC

- (ii) haría innecesario que el IASB especificase cómo se aplican las modificaciones de 2020 a las condiciones pactadas de rendimiento no financiero y financiero, evitando así añadir complejidad a los requerimientos; y
 - (iii) resolvería muchas de las otras preocupaciones planteadas por las partes interesadas.
- (b) *La información a revelar sobre los pasivos no corrientes con condiciones pactadas* –el IASB decidió requerir a una entidad que revele información en las notas que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el riesgo de que los pasivos no corrientes con condiciones pactadas puedan ser reembolsables en un plazo de doce meses. El IASB llegó a la conclusión de que esta información sería útil para los usuarios de los estados financieros porque les permitiría comprender la naturaleza de las condiciones pactadas y el riesgo de que un pasivo clasificado como no corriente pudiera, no obstante, ser reembolsable en un plazo de doce meses.

FC48ED Las modificaciones de los requerimientos sobre la clasificación de los pasivos con condiciones pactadas como corrientes o no corrientes están vinculadas a los requerimientos de información a revelar sobre dichos pasivos. El IASB llegó a la conclusión de que los requerimientos de clasificación proporcionarían información útil cuando se consideraran junto con los requerimientos de revelar información sobre los pasivos no corrientes con condiciones pactadas en las notas. Por esta razón, los requerimientos de información a revelar del párrafo 76ZA se aplican solo a una entidad que presenta los pasivos corrientes y no corrientes como clasificaciones separadas en su estado de situación financiera. Sin embargo, el IASB observó que una entidad que presenta los pasivos por orden de liquidez podría, no obstante, revelar información similar sobre los pasivos con condiciones pactadas al aplicar los requerimientos de la NIIF 7 sobre su exposición al riesgo de liquidez.

FC48EE Algunos de los que respondieron al proyecto de modificaciones destacaron que, dado que los pasivos no corrientes suelen estar sujetos a condiciones pactadas, los requerimientos de información a revelar podrían dar lugar a que las entidades proporcionasen un gran volumen de información detallada. En opinión de quienes respondieron, las modificaciones podrían dar lugar a una información a revelar excesiva, que podría ocultar información material o que tenga importancia relativa sobre las condiciones pactadas. En respuesta a estos comentarios, el IASB observó que:

- (a) Al aplicar los requerimientos de los párrafos 30A y 31 de la NIC 1, una entidad evaluaría qué información sobre las condiciones pactadas es material o tiene importancia relativa y determinaría cómo agregar dicha información. En consecuencia, la entidad no revelaría información no material o sin importancia relativa sobre las condiciones pactadas que redujera la comprensibilidad de sus estados financieros al ocultar información material o que tenga importancia relativa.

- (b) Una entidad que necesite guías adicionales a la hora de emitir juicios de materialidad o importancia relativa podría remitirse a la guía sobre la evaluación de la materialidad o importancia relativa de la información sobre las condiciones pactadas que figura en los párrafos 81 a 83 de la Documento de Práctica de las NIIF N° 2 *Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa*. Esa guía lo explica:
- (i) que una entidad considera tanto las consecuencias como la probabilidad de que se produzca una infracción al evaluar si la información sobre una condición pactada es material o tiene importancia relativa; y
 - (ii) que la información sobre una condición pactada para la que solo existe una probabilidad remota de que se produzca una infracción es irrelevante, independientemente de las consecuencias de dicha infracción.

Otras consideraciones

FC48EF Al desarrollar las modificaciones, el IASB también consideró:

- (a) *La presentación de los pasivos no corrientes con condiciones pactadas*—cuando expuso el proyecto de modificaciones para que se formularan comentarios, el IASB propuso requerir a una entidad que presentara los pasivos no corrientes con condiciones pactadas por separado en el estado de situación financiera. La principal razón para esta propuesta era evitar que los usuarios de los estados financieros sean engañados por una clasificación no corriente sin ninguna indicación de que el pasivo pudiera tener que ser liquidado dentro de los siguientes doce meses. Sin embargo, la información recibida sobre el proyecto de modificaciones sugería que los usuarios de los estados financieros no se verían inducidos a error si la condicionalidad de los pasivos no corrientes se explicara en las notas en lugar de hacerlo mediante la presentación por separado de estos pasivos en el estado de situación financiera. Por ello, el IASB decidió no finalizar la propuesta. En cambio, al proporcionar información sobre los pasivos no corrientes con condiciones pactadas en las notas, se requiere que la entidad revele el importe en libros de los pasivos relacionados.
- (b) *Información a revelar sobre el cumplimiento previsto de las condiciones pactadas*—cuando expuso el proyecto de modificaciones para que se formularan comentarios, el IASB propuso requerir que una entidad revelara si esperaba cumplir con las condiciones pactadas después de la fecha de presentación y, en caso afirmativo, cómo lo haría. La información recibida sobre el proyecto de modificaciones sugerían que los costos de proporcionar esta información podrían ser mayores que los beneficios de proporcionarla. En consecuencia, el IASB decidió, en su lugar, requerir a la entidad que revele cualquier hecho y circunstancia que indique que la entidad puede tener dificultades para cumplir con las condiciones pactadas. El IASB llegó a la conclusión de que esta información no sería costosa de preparar y sería útil para los usuarios de los estados financieros al ayudarles a comprender el riesgo de que

los pasivos no corrientes con condiciones pactadas puedan ser reembolsables en un plazo de doce meses.

- (c) *Otros términos de liquidación condicional*—cuando expuso el proyecto de modificaciones para recabar comentarios, el IASB propuso aclarar algunas situaciones en las que una entidad no tendría derecho a diferir la liquidación de un pasivo. El IASB pretendía la aclaración para evitar que los requerimientos de clasificación del párrafo 72B se aplicaran a los pasivos fuera del alcance de las modificaciones. Sin embargo, la información recibida sobre el proyecto de modificaciones sugirió que la aclaración propuesta no lograría ese objetivo. Por lo tanto, el IASB decidió en su lugar especificar que los requerimientos del párrafo 72B se aplican solo a los pasivos derivados de acuerdos de préstamo.

Liquidación (párrafos 76A y 76B)

- FC48F Al desarrollar las modificaciones analizadas en los párrafos FC48A a FC48E, el Consejo consideró si un pasivo es “liquidado” cuando es renovado según las condiciones de financiación existentes. El Consejo concluyó que la renovación de un pasivo no constituye liquidación porque es la ampliación de un pasivo existente, lo cual no implica ninguna transferencia de recursos económicos. El Consejo también observó que un pasivo se define como una obligación de “transferir un recurso económico” y que algunos tipos de pasivos se liquidan mediante la transferencia de recursos económicos distintos al efectivo. Por ejemplo, las obligaciones de desempeño dentro del alcance de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* se liquidan transfiriendo los bienes o servicios comprometidos. El Consejo decidió que sería útil aclarar esos aspectos del significado del término “liquidación” y, por ello, añadió el párrafo 76A.
- FC48G Al considerar el significado del término liquidación, el Consejo también consideró los pasivos que una entidad liquidará o podría liquidar emitiendo sus instrumentos de patrimonio propio o, en otras palabras, a través de convertir el pasivo en patrimonio. En *Mejoras a las NIIF*, emitida en 2009, el Consejo había añadido al párrafo 69(d) una declaración de que “los términos de un pasivo que podrían, a voluntad de la contraparte, dar lugar a su liquidación mediante la emisión de instrumentos de patrimonio no afectan su clasificación”. El efecto de esta declaración es que un bono que el tenedor puede convertir en patrimonio antes del vencimiento se clasifica como corriente o no corriente de acuerdo con los términos del bono, sin considerar la posibilidad de liquidación anticipada mediante la conversión en patrimonio.
- FC48H El Consejo concluyó que, cuando había añadido en 2009 la declaración sobre las opciones de conversión de la contraparte, había pretendido que la declaración se aplicase solo a pasivos que incluyen una opción de conversión de la contraparte que cumple la definición de un instrumento de patrimonio y que, aplicando la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*, se reconoce por separado del pasivo anfitrión como el componente de patrimonio de un instrumento financiero compuesto. El Consejo, además, concluyó que, en otros casos—es decir, si una obligación de transferir instrumentos de patrimonio se clasifica aplicando la NIC 32 como un pasivo o parte de un

pasivo—la transferencia de instrumentos de patrimonio constituiría la liquidación del pasivo a efectos de clasificarlo como corriente o no corriente. Para reflejar esas conclusiones, el Consejo trasladó la declaración sobre las opciones de conversión de la contraparte del párrafo 69(d) al nuevo párrafo 76B y aclaró su alcance.

Estado del resultado integral

Información del resultado integral (párrafo 81)

- FC49 El proyecto de norma de 2006 proponía que todos los cambios que no proceden de los propietarios en el patrimonio debían presentarse en un único estado o en dos estados. En el caso de presentación en un único estado, todas las partidas de ingresos y gastos se presentan juntas. En el caso de presentación en dos estados, el primer estado (“estado de resultados”) presenta los ingresos y gastos reconocidos en el resultado del periodo y el segundo estado (“estado del resultado integral”) comienza con el resultado del periodo y presenta, además, las partidas de ingresos y gastos que las NIIF requieren o permiten reconocer fuera del resultado del periodo. Estas partidas incluyen, por ejemplo, las diferencias de conversión relacionadas con negocios en el extranjero y las ganancias o pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.¹⁰ El estado del resultado integral no incluye las transacciones con los propietarios cuando actúan en su condición de tales. Estas transacciones se presentan en el estado de cambios en el patrimonio. Estas transacciones se presentan en el estado de cambios en el patrimonio.
- FC50 Quienes respondieron al proyecto de norma tenían opiniones diversas sobre si el Consejo debería permitir la posibilidad de elegir presentar los cambios en el patrimonio que no proceden de los propietarios en uno o dos estados. Muchos de los que respondieron estaban de acuerdo con la propuesta del Consejo de mantener como alternativas el enfoque de dos estados y el enfoque de único estado y unos pocos instaron al Consejo a exigir uno de ellos. Sin embargo, la mayoría de quienes respondieron preferían el enfoque de dos estados, porque distingue el resultado del periodo y el total del resultado integral; ya que creían que con el enfoque de dos estados, el “estado de resultados” se mantiene como un estado financiero importante. Quienes respondieron apoyaron la presentación de dos estados financieros como una medida transitoria hasta que el Consejo desarrolle los principios para determinar los criterios para la inclusión de las partidas en el resultado del ejercicio o en el otro resultado integral.
- FC51 El proyecto de norma de 2006 expresaba la preferencia del Consejo de un único estado para todos los cambios en el patrimonio que no proceden de los propietarios. El Consejo señaló varias razones para esta preferencia. Todas las partidas de cambios que no proceden de los propietarios en el patrimonio cumplen con las definiciones de ingresos y gastos del *Marco Conceptual*. El *Marco Conceptual* no define el resultado del periodo, ni proporciona criterios

¹⁰ La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* eliminó la categoría de activos financieros disponibles para la venta. Este párrafo se refiere a asuntos relevantes cuando se emitió la NIC 1.

NIC 1 FC

para distinguir las características de las partidas que deben incluirse en el resultado del periodo de aquéllas que deben ser excluidas del mismo. Por tanto, en el Consejo se decidió que era conceptualmente correcto, para una entidad, presentar todos cambios que no proceden de los propietarios en el patrimonio (es decir todos ingresos y gastos reconocidos en un periodo) en un único estado, puesto que no existen principios claros o características comunes que puedan ser utilizadas para separar los ingresos y gastos en dos estados.

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

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

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

FC54A En *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* publicado en mayo de 2010 el Consejo propuso eliminar la opción de presentar todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en un periodo en dos estados, requiriendo de esta forma la presentación en un estado continuo que muestre dos secciones: *resultado del periodo* y *otro resultado integral*. El Consejo también propuso requerir que las partidas del ORI se clasifiquen en partidas que pueden reclasificarse (reciclarse) al resultado del periodo en periodos posteriores y partidas que no se reclasificarían posteriormente.

FC54B En sus deliberaciones sobre instrumentos financieros y pensiones, el Consejo trató la importancia creciente de la presentación congruente de las partidas del ORI. Ambos proyectos incrementarán el número de partidas presentadas en ORI, en particular partidas que no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo. Por ello, el Consejo consideró importante que todos los

ingresos y gastos que son componentes del total de cambios en el patrimonio no relacionados con los propietarios deban presentarse de forma transparente.

- FC54C El Consejo no prevé eliminar el resultado de periodo como una medida del rendimiento. El resultado del periodo se presentará de forma separada y permanecerá como el punto de partida requerido para el cálculo de las ganancias por acción.
- FC54D El Consejo había recibido con anterioridad respuestas a propuestas similares de un solo estado del resultado integral. En octubre de 2008 el Consejo y el FASB publicaron conjuntamente un documento de discusión, *Opiniones Preliminares sobre la Presentación de los Estados Financieros*. En ese documento, los consejeros proponían eliminar los formatos de presentación alternativa para el resultado integral y requerir que una entidad presente el resultado integral y sus componentes de un solo estado. Los consejeros pidieron opiniones sobre esa propuesta. Las respuestas se separaron en si una entidad debería presentar el resultado integral y sus componentes en un solo estado o en dos estados separados. En general, quienes apoyaron un solo estado del resultado integral señalaron que conduciría a una mayor transparencia, congruencia y comparabilidad. Además, el proceso de calcular los ratios financieros sería más sencillo.
- FC54E Quienes discrepaban de la propuesta de un solo estado del resultado integral exhortaron a los consejeros diferir los cambios a las guías sobre el estado del resultado integral hasta que hubieran completado un proyecto de revisión de las guías sobre qué partidas deben presentarse en ORI. Quienes respondieron también señalaron que un solo estado socavaría la importancia del resultado del periodo haciéndolo un subtotal y que presentar el resultado integral total como la última línea del estado confundiría a los usuarios. También temían que requerir que todas las partidas de ingreso y gasto se presenten en un solo estado, fuera el primer paso de los consejeros para eliminar la idea de resultado del periodo. Además, argumentaban que las partidas que se presentan en ORI son diferentes de las partidas presentadas en el resultado del periodo. Por ello, preferían conservar la presentación del resultado del periodo separada de la del ORI o permitir a la gerencia elegir presentarlo en uno o en dos estados.
- FC54F En las respuestas al proyecto de norma de mayo de 2010 muchos de quienes contestaron se opusieron a las propuestas de eliminar la opción de presentar todas las partidas de ingreso y gasto en dos estados. Los argumentos utilizados por quienes se opusieron eran en gran medida iguales a los recibidos sobre el documento de discusión. Sin embargo, muchos de quienes respondieron, independientemente de sus opiniones sobre las modificaciones propuestas, señalaron que el Consejo debería establecer una base conceptual para lo que debe presentarse en ORI. Los que se oponían a un estado continuo mencionaron la ausencia de una definición conceptual de ORI y por ello consideraban que ORI no debe presentarse de forma muy próxima al resultado del periodo porque esto confundiría a los usuarios. Sin embargo, los usuarios generalmente señalaron que la ausencia de un marco conceptual hacía difícil distinguir el significado económico subyacente en las partidas presentadas en el resultado del periodo (resultado neto) de las partidas presentadas en otro resultado integral. Aunque los usuarios también pidieron un marco

NIC 1 FC

conceptual para ORI, la mayoría apoyaron la idea de un solo estado del resultado integral.

FC54G Otra cuestión que muchos de quienes respondieron comentaron era la reclasificación (reciclado) de las partidas del ORI. Los que respondieron señalaron que además de abordar la base conceptual para separar el resultado del periodo y el ORI, el Consejo debería establecer principios en función de los cuales deban reclasificarse (reciclarse) las partidas del ORI al resultado del periodo y cuándo debe hacerse. El Consejo reconoce que no ha establecido una base conceptual sobre cómo se determina si una partida debe presentarse en ORI o en el resultado del periodo. También está de acuerdo en que no ha establecido principios para determinar si las partidas deben reclasificarse al resultado del periodo. Esas cuestiones no quedaban dentro del alcance de este proyecto, que se centraba en la presentación, y por ello el Consejo no los ha abordado en este momento. Sin embargo, el Consejo está consultando su agenda futura, lo que podría llevar a que esas cuestiones pasen a formar parte del programa de trabajo.

FC54H A la luz de la respuesta el Consejo confirmó en junio de 2011 el requerimiento de clasificar las partidas del ORI en partidas que no se reclasificarán (reciclarán) al resultado del periodo en periodos posteriores y partidas que puedan ser reclasificadas.

FC54I El Consejo también decidió no exigir la presentación del resultado del periodo en un estado continuo del resultado de periodo y otro resultado integral, sino mantener una opción de presentar dos estados. El Consejo hizo esto a la luz de la respuesta negativa a su propuesta para un estado continuo y la resistencia a este cambio expresada por la mayoría de quienes respondieron.

[Referencia: párrafos 10 y 10A]

FC54J El FASB también proponía en su proyecto de norma exigir un estado continuo del resultado integral, pero decidió a la luz de las respuestas no llegar hasta exigir un solo estado y en su lugar permitir la opción de dos estados. No obstante, los cambios realizados por el FASB son una mejora significativa para los PCGA de los EE.UU., que anteriormente permitían la opción de presentar las partidas del ORI en el patrimonio de los accionistas o en las notas a los estados financieros.

FC54K En 2013, el Comité de Interpretaciones de las NIIF informó al Consejo que había incertidumbre sobre los requerimientos del párrafo 82A de la NIC 1 para presentar la participación de la entidad en las partidas del otro resultado integral de asociadas y negocios conjuntos contabilizadas utilizando el método de la participación. El Consejo estuvo de acuerdo en que el párrafo 82A permitía diversas interpretaciones, y, por ello, decidió modificar la NIC 1 de la forma siguiente:

- (a) Aclarar que el párrafo 82A requiere que las entidades presenten la participación en el otro resultado integral de asociadas y negocios conjuntos contabilizada utilizando el método de la participación, separada en la participación en las partidas que:
 - (i) no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo; y

- (ii) se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo, cuando se cumplan ciertas condiciones específicas.

[Referencia: párrafo 82A(b)]

- (b) Modificar la Guía de implementación de la NIC 1 para reflejar la clasificación del párrafo 82A.

El Consejo destacó que si un importe se reclasifica o no a resultado del periodo se determina por la naturaleza del elemento subyacente. También destacó que el momento de la reclasificación es determinado habitualmente por las acciones de la participada. Esto puede, sin embargo, también desencadenarse por el inversor, que sería el caso cuando hay disposición de la participada por el inversor.

- FC54L La información recibida sobre el Proyecto de Norma de marzo de 2014 incluía solicitudes para el Consejo para aclarar si la participación del inversor en el otro resultado integral de su asociada o negocio conjunto debe presentarse neto o bruto de impuestos y la aplicabilidad de las guías de los párrafos 90 y 91 de la NIC 1 a este respecto. El Consejo destacó que la participación del inversor en el otro resultado integral de asociadas o negocios conjuntos es después de impuestos y participaciones no controladoras de la asociada o negocio conjunto, como se ilustra en la Guía de Implementación de la NIC 1. También destacó que los requerimientos de información a revelar de los párrafos 90 y 91 no se aplican a los impuestos de la asociada o negocio conjunto que ya se refleja en la participación del inversor en el otro resultado integral de la asociada o negocio conjunto. Sin embargo, el Consejo destacó que si el inversor por sí mismo es responsable de impuestos por su participación en el otro resultado integral de la asociada o negocio conjunto, entonces los párrafos 90 y 91 se aplicarían a este impuesto. Por lo tanto, el Consejo decidió no añadir a la NIC 1 guías adicionales sobre este punto.

Resultados de las actividades de operación

- FC55 La NIC 1 omite el requerimiento de la versión de 1997 de revelar los resultados de las actividades de operación como una partida del estado de resultados. Las “actividades de operación” no están definidas en la NIC 1, y el Consejo decidió no requerir la revelación de una partida carente de definición.
- FC56 El Consejo reconoce que una entidad podría elegir revelar los resultados de las actividades de operación, o una partida similar, incluso a pesar de que este término no esté definido. En estos casos, el Consejo destaca que la entidad debería asegurar que el importe revelado es representativo de actividades que normalmente estarían consideradas “de operación”. En opinión del Consejo, podría inducir a error y deterioraría la comparabilidad de los estados financieros si partidas con naturaleza de operación fueran excluidas de los resultados de actividades de operación, incluso si así hubiera sido la práctica del sector. Por ejemplo, sería inadecuado excluir partidas claramente relacionadas con las operaciones (tales como rebajas del valor de los inventarios y gastos de reestructuración y reubicación) porque se producen de forma irregular o infrecuente, o porque sus importes no son usuales. De forma

similar, sería inapropiado excluir partidas sobre la base de que no conllevan flujos de efectivo, tales como los gastos de depreciación y amortización.

SalDOS intermedios de resultados del periodo (párrafo 82)

- FC57 Según la revisión, la NIC 1 requiere un saldo intermedio con el resultado del periodo en el estado del resultado integral. Si una entidad elige presentar el resultado integral utilizando dos estados, debe comenzar el segundo estado con el resultado del periodo –la última línea del primer estado (el “estado de resultados”)– y mostrar inmediatamente después los otros componentes del resultado integral. El Consejo concluyó que esta es la mejor forma de conseguir el objetivo de igualdad de importancia (véase el párrafo FC22) para la presentación de ingresos y gastos. Una entidad que elija mostrar el resultado integral en un estado, debería incluir el resultado del periodo como un subtotal dentro de dicho estado.
- FC58 El Consejo reconoció que las partidas incluidas en el resultado del periodo no poseen características únicas que les permitan distinguirse de las otras partidas que se incluyen en otro resultado integral. Sin embargo, el Consejo y su predecesor han requerido que algunas partidas se reconozcan fuera del resultado del ejercicio. El Consejo deliberará en la siguiente fase del proyecto sobre cómo deben presentarse las partidas de ingresos y gastos en el estado del resultado integral.

Información a presentar en la sección del resultado del periodo o en el estado del resultado del periodo (párrafos 85 y 85B)

- FC58A En diciembre de 2014, el Consejo emitió *Iniciativa sobre Información a Revelar* (Modificaciones a la NIC 1). Esas modificaciones incluían modificaciones al párrafo 85 de la NIC 1 y la adición del párrafo 85A. Estas modificaciones son congruentes con modificaciones similares a los requerimientos para el estado de situación financiera y por ello los Fundamentos de las Conclusiones para estas modificaciones se han incluido en la sección que trata de ese estado (véanse los párrafos FC38A a FC38G).
- FC58B Además de esas modificaciones, el Consejo decidió requerir a las entidades que presenten partidas en el estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral que concilien los subtotales presentados de acuerdo con los párrafos 85 y 85A de la NIC 1 con los que se requieren en las NIIF para el estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral. Por consiguiente, añadió el párrafo 85B a la NIC 1. El propósito de este requerimiento es ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender la relación entre los subtotales presentados de acuerdo con el párrafo 85 y los totales y subtotales específicos requeridos en las NIIF para abordar las preocupaciones de que esa relación no estuviera clara. El Consejo destacó que este requerimiento ya está implícito en los requerimientos de las NIIF existentes. Las NIIF requieren que las entidades presenten información agrupada como partidas cuando esta presentación proporciona información material o de importancia relativa. Por consiguiente, puesto que todas las partidas reconocidas de ingresos y gastos deben incluirse en los totales del

estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, las partidas intermedias y subtotales han de cuadrar. Sin embargo, el Consejo decidió hacer el requerimiento más explícito para el estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral para ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender la relación entre los subtotales y totales presentados en el estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral.

Intereses minoritarios (párrafo 83)¹¹

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

Partidas extraordinarias (párrafo 87)

- FC60 La NIC 8 *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables* (emitida en 1993) requería que las partidas extraordinarias fueran reveladas en el estado de resultados de forma separada del resultado de actividades ordinarias. La NIC 8 definía “partidas extraordinarias” como “ingresos o gastos que surgen por sucesos o transacciones que son claramente distintas de las actividades ordinarias de la empresa y que, por tanto, no se espera que se repitan con frecuencia o regularidad”.
- FC61 En 2002, el Consejo decidió eliminar el concepto de partidas extraordinarias de la NIC 8, y en consecuencia prohibir la presentación de partidas de ingresos y gastos como “partidas extraordinarias” dentro del estado de resultados y en las notas. Por tanto, de acuerdo con la NIC 1, ninguna partida del resultado se presentará como surgida fuera de las actividades ordinarias de la entidad.
- FC62 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma de 2002 argumentaron que las partidas extraordinarias se deben presentar como un componente separado del estado de resultados, porque son claramente distintas del resto de partidas de ingresos y gastos, y porque dicha presentación destaca, ante los usuarios de los estados financieros, las partidas de ingresos y gastos a las que se debe prestar menos atención cuando se va a predecir el rendimiento futuro de una entidad.

¹¹ En enero de 2008 el IASB emitió una modificación de la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, que cambiaba “intereses minoritarios” por “participaciones no controladoras”. Los requerimientos de consolidación de la NIC 27 se derogaron por la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, emitida en mayo de 2011. El término “participación no controladora” y los requerimientos para las participaciones no controladoras no se modificaron.

NIC 1 FC

- FC63 El Consejo concluyó que las partidas tratadas como extraordinarias son producto de los riesgos de la actividad normal afrontados por una entidad, y no está justificada su presentación en un componente separado del estado de resultados. La naturaleza o función de una transacción u otro suceso, más que su frecuencia, deberían determinar su presentación dentro del estado de resultados. Las partidas clasificadas actualmente como “extraordinarias” son solamente un subconjunto de las partidas de ingresos y gastos cuya revelación podría estar justificada porque ayudan a los usuarios a predecir el rendimiento futuro de la entidad.
- FC64 Eliminar la categoría de partidas extraordinarias elimina la necesidad de una segregación arbitraria de los efectos de sucesos externos relacionados – algunos recurrentes y otros no– en el resultado de la entidad en el periodo. Por ejemplo, habrían sido necesarias distribuciones arbitrarias para estimar el efecto financiero de un terremoto en el resultado de una entidad si ocurre durante un bajón cíclico importante de la actividad económica. Además, el párrafo 97 de la NIC 1 requiere revelar la naturaleza e importe de las partidas significativas de ingresos y gastos.

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

- FC65 El proyecto de norma de 2006 proponía permitir que los componentes de “otros ingresos y gastos reconocidos” (ahora denominados “otro resultado integral”) se presentaran antes de impuestos (“presentación en términos brutos”) o después de los efectos fiscales relacionados (“presentación en términos netos”). La “presentación en términos brutos” facilitaría la posibilidad de atribuir las partidas de otro resultado integral al resultado del periodo, ya que las partidas del resultado del periodo generalmente se presentan antes de impuestos. La “presentación en términos netos” facilitaría la identificación de las partidas de otro resultado integral en la sección del patrimonio del estado de situación financiera. Una mayoría de los comentaristas apoyaron permitir ambos enfoques. El Consejo reafirmó su conclusión de que los componentes de otro resultado integral pudieran presentarse de cualquiera de estas dos formas (a) neto de efectos fiscales relacionados o (b) antes de los efectos fiscales relacionados.
- FC66 Independientemente de que se escogiera una presentación antes o después de impuestos, el proyecto de norma propuso requerir la revelación del importe del gasto o ingreso por el impuesto a las ganancias distribuido por separado entre los componentes individuales del otro resultado integral, en línea con el SFAS 130. Muchos de los que respondieron estaban en principio de acuerdo con la revelación de esta información, porque reconocían que ayudaba a mejorar la transparencia y claridad de dicha información, en particular cuando los componentes de otro resultado integral tributaban a tasas diferentes de aquellas que se aplican al resultado del ejercicio.
- FC67 Sin embargo, la mayoría de quienes respondieron expresaron preocupación por tener que detallar el efecto fiscal para cada uno de los componentes de otro resultado integral. Varios de entre ellos observaron que el proceso de distribución del impuesto es arbitrario (por ejemplo puede implicar la

aplicación de tasas impositivas determinadas de forma subjetiva) y algunos señalaron que esta información no está disponible de forma inmediata para algunos sectores económicos (por ejemplo, el sector de seguros), donde hay múltiples componentes de otro resultado integral y, por tanto, la distribución del impuesto implica un alto grado de subjetividad. Otros comentaron que no entendían por qué el impuesto debe atribuirse a los componentes de otro resultado integral partida por partida, cuando no hay ningún requerimiento similar para las partidas del resultado del periodo.

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

FC68A En su proyecto de norma *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* publicado en mayo de 2010, el Consejo propuso requerir que el impuesto a las ganancias sobre partidas presentadas en ORI deba distribuirse entre las partidas que no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo y las que puedan reclasificarse, si las partidas del ORI se presentan antes de impuestos. La mayoría de quienes respondieron estuvieron de acuerdo con esta propuesta en la medida en que esto estaría en línea con las opciones existentes en la NIC 1 con respecto a la presentación del impuesto a las ganancias sobre las partidas del ORI. Por ello, el Consejo confirmó la propuesta en junio de 2011.

[Referencia: párrafo 91]

Ajustes por reclasificación (párrafos 92 a 96)

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

NIC 1 FC

financieros disponibles para la venta,¹² coberturas de flujos de efectivo y en la conversión o disposición de negocios en el extranjero.

- FC70 La mayoría de quienes respondieron estaban de acuerdo con la decisión del Consejo, y creían que la revelación de información sobre los ajustes por reclasificación es importante para comprender la forma en que los componentes, reconocidos en el resultado, se relacionan con otras partidas reconocidas en el patrimonio en dos periodos diferentes. Sin embargo, algunos de los que respondieron sugirieron que el Consejo debe usar el término “reciclaje” en lugar de “reclasificación” puesto que el primero es más común. El Consejo concluyó que ambos términos son similares en significado, pero decidió utilizar el término “ajuste por reclasificación” para converger con la terminología utilizada en el SFAS 130.
- FC71 El proyecto de norma propuso permitir la presentación de los ajustes por reclasificación en el estado de ingresos y gastos reconocidos (ahora “estado del resultado integral”) o en las notas. La mayoría de los que respondieron apoyaron este enfoque.
- FC72 Algunos de los que respondieron destacaron ciertas incongruencias en la definición de “ajustes por reclasificación” en el proyecto de norma (ahora párrafos 7 y 93 de la NIC 1). Quienes contestaron sugirieron que el Consejo debía ampliar la definición del párrafo 7 para incluir las ganancias y pérdidas reconocidas en el periodo actual, además de aquellas reconocidas en periodos anteriores, para hacer la definición congruente con el párrafo 93. Comentaron que, sin la aclaración, podría haber diferencias entre los informes anuales e intermedios, para las reclasificaciones de partidas que, habiendo surgido en un periodo intermedio, revierten en un periodo intermedio diferente dentro del mismo periodo anual.
- FC73 El Consejo decidió alinear la definición de ajustes por reclasificación con el SFAS 130, e incluir en consecuencia una referencia adicional a los “periodos actuales” dentro del párrafo 7.

Estado de cambios en el patrimonio

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

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

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

saldos de cierre del periodo anterior y los de apertura, dentro del estado de cambios en el patrimonio.

Conciliación de cada componente de otro resultado integral [párrafos 106(d)(ii) y 106A]

- FC74A El párrafo 106(d) requiere que una entidad proporcione una conciliación de cambios en cada componente del patrimonio. En *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010, el Consejo aclaró que las entidades pueden presentar las conciliaciones requeridas para cada componente de otro resultado integral en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas a los estados financieros.
[Referencia: párrafo 106A]

Presentación de dividendos (párrafo 107)

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

Estado de flujos de efectivo

NIC 7 Estados de Flujo de Efectivo (párrafo 111)

- FC76 El Consejo consideró si la sección de actividades de operación correspondiente al método indirecto de presentación del estado de flujos de efectivo debería comenzar con el total del resultado integral, en lugar de con el resultado como se requiere en la NIC 7 *Estados de Flujo de Efectivo*. Cuando los componentes de otro resultado integral no fueran partidas que movieran efectivo, se considerarían elementos de conciliación, que permitirían llegar a los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación, y supondrían un añadido para al estado de flujos de efectivo sin implicar ningún contenido informativo. El Consejo concluyó que no se requiriera la modificación de la NIC 7; sin embargo, como se mencionó en el párrafo FC14 el Consejo decidió etiquetar nuevamente este estado financiero como “estado de flujos de efectivo”.

Notas

Estructura (párrafos 112 a 116)

- FC76A El Consejo es consciente de que algunos han interpretado el párrafo 114 de la NIC 1 como que requiere un orden específico para las notas. El párrafo 114 señala que “una entidad normalmente presentará las notas en el [siguiente] orden” y después enumera un orden concreto para las notas. Algunos piensan que el uso de “normalmente” hace difícil que una entidad varíe el orden de las notas de aquel que está listado en el párrafo 114; por ejemplo, revelando las

NIC 1 FC

notas en orden de importancia o revelar información relacionada junta en secciones.

FC76B La información recibida de los inversores indica que algunos prefieren que una entidad varíe el orden de las notas de aquél que está listado en el párrafo 114 de la NIC 1. Otros inversores preferirían que las entidades utilizaran ese orden porque piensan que incrementará la comparabilidad entre periodos y entidades.

FC76C El Consejo analizó el uso de la palabra normalmente en el párrafo 114 de la NIC 1 y concluyó que no se pretendía requerir que las entidades revelen sus notas en ese orden. En su lugar, piensa que el orden enumerado tenía por objetivo proporcionar un ejemplo de cómo una entidad podría ordenar las notas y que el término normal no significaba suponer que un orden alternativo de las notas es "anormal". El Consejo, por ello, modificó la NIC 1 para aclarar que el orden listado en el párrafo 114 es un ejemplo de cómo podría ordenar o agrupar una entidad sus notas en una forma sistemática. El Consejo también realizó modificaciones para aclarar que las políticas contables significativas¹³ no necesitan revelarse en una nota, sino que pueden incluirse con la información relacionada en otras notas.

FC76D El Consejo también destacó el requerimiento del párrafo 113 de la NIC 1 de que las entidades presenten las notas de una forma sistemática, en la medida en que sea posible. En opinión del Consejo, esto significa que debe haber un sistema o razón tras la ordenación y agrupación de las notas. Por ejemplo, las notas podrían ordenarse por importancia para la entidad, en el orden en que se presentan las partidas en los estados financieros o una combinación de ambos. El Consejo modificó el párrafo 113 para aclarar que una entidad debería considerar el efecto sobre la comprensibilidad y comparabilidad de sus estados financieros al determinar el orden de las notas. El Consejo reconoció que existe una compensación entre comprensibilidad y comparabilidad; por ejemplo, el ordenamiento de las notas para incrementar la comprensibilidad podría significar que se reduzca la comparabilidad, incluyendo la congruencia, entre entidades y periodos. En concreto, el Consejo reconoció que es importante la congruencia en el orden de las notas para una entidad concreta de periodo a periodo. El Consejo destacó que generalmente sería útil para los usuarios de los estados financieros si el ordenamiento de las notas por parte de la entidad es congruente y destacó que no espera que el orden de las notas de una entidad cambie con frecuencia. Un cambio en el orden de las notas, anteriormente determinado como una mezcla óptima de comprensibilidad y comparabilidad, debería proceder generalmente de un suceso o transacción específico, tal como un cambio en el negocio. El Consejo también destacó que los requerimientos existentes del párrafo 45 de la NIC 1 por congruencia de presentación aún son aplicables.

FC76E El Consejo también observó que las versiones electrónicas de los estados financieros pueden hacer más fácil la búsqueda, localización y comparación de información en los estados financieros, entre periodos y entre entidades.

¹³ *Información a Revelar sobre Políticas Contables*, emitida en febrero de 2021 modificó los párrafos 117 a 122 de la NIC 1, que hacen ahora referencia a "información sobre políticas contables material o con importancia relativa".

Información a revelar de políticas contables (párrafos 117 a 117E)

- FC76F El párrafo 117 de la NIC 1 requiere revelar las políticas contables significativas y proporciona guías, junto con los párrafos 118 a 124 de la NIC 1, sobre lo que podría ser una política contable significativa. Esas guías incluyen, como ejemplos sobre políticas contables significativas,¹⁴ la política contable de impuestos a las ganancias y la de moneda extranjera.
- FC76G Algunos sugirieron que no es útil proporcionar la política contable de impuestos a las ganancias como un ejemplo de una política que los usuarios de los estados financieros esperarían que se revelara. Ser responsable de los impuestos a las ganancias es habitual para muchas entidades y no estaba claro, a partir del ejemplo, qué aspecto de las operaciones de la entidad haría a un usuario de los estados financieros esperar que se revele una política contable sobre impuestos a las ganancias. Por consiguiente, el ejemplo no ilustra por qué es significativa una política contable sobre impuestos a las ganancias. El Consejo también pensaba que el ejemplo de la política contable de moneda extranjera del párrafo 120 de la NIC 1 no era útil por las mismas razones y, por ello, eliminó los ejemplos sobre impuestos a las ganancias y moneda extranjera.

Información a revelar sobre políticas contables (emitida en febrero de 2021)

Antecedentes

- FC76H En marzo de 2017 el Consejo publicó el Documento de Discusión *Iniciativa sobre Información a Revelar—Principios de Información a Revelar* (Documento de Discusión) para ayudar a identificar y abordar cuestiones relacionadas con la información a revelar en los estados financieros preparados por una entidad aplicando las Normas NIIF. Una de las cuestiones hacía referencia a la información a revelar sobre políticas contables.
- FC76I En el documento de Discusión se señala que el párrafo 117 de la NIC 1 requiere que las entidades revelen sus políticas contables significativas y que las partes interesadas, incluidos los usuarios primarios de los estados financieros, difieren en sus opiniones sobre lo que constituye una política contable significativa.
- FC76J La información recibida sobre el Documento de Discusión sugería que el Consejo desarrollase requerimientos y guías para ayudar a las entidades a revelar información efectiva sobre políticas contables. La información recibida de los interesados sugería que la materialidad o importancia relativa sea la base de estos requerimientos o guías.

¹⁴ *Información a Revelar sobre Políticas Contables*, emitida en febrero de 2021 modificó los párrafos 117 a 122 de la NIC 1, que hacen ahora referencia a "información sobre políticas contables material o con importancia relativa".

NIC 1 FC

FC76K En agosto de 2019, el Consejo publicó el Proyecto de Norma *Información a Revelar sobre Políticas Contables* que propone modificar la NIC 1 y el Documento de Práctica de las NIIF N° 2 *Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa*.

Sustitución de «significativa» por «material o con importancia relativa»

FC76L El Consejo encontró que, puesto que «significativo» no se define en las Normas NIIF, las entidades pueden tener dificultades al evaluar si una política contable es «significativa». El Consejo destacó que las entidades pueden tener dificultades en comprender la diferencia, si la hubiera, entre políticas contables «significativas» y «materiales o con importancia relativa». El Consejo consideró desarrollar una definición de «significativa», pero concluyó que este enfoque podría tener consecuencias no previstas en las Normas NIIF para otros usos del término «significativo».

FC76M Puesto que «material o con importancia relativa» se define en las Normas NIIF y es bien comprendida por los interesados, el Consejo decidió requerir que las entidades revelen su información sobre políticas contables materiales o con importancia relativa, en lugar de sobre sus políticas contables significativas.

FC76N El Consejo observó que la información sobre políticas contables considerada de forma aislada rara vez sería evaluada como material o con importancia relativa, porque sería improbable que influyera en las decisiones de los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, la información sobre políticas contables puede ser considerada material o con importancia relativa cuando se considera junto con otra en un conjunto completo de estados financieros. En opinión del Consejo, la información sobre políticas contables sería material o tendría importancia relativa si su revelación fuera necesaria para que los usuarios principales comprendieran la información proporcionada en los estados financieros sobre transacciones, otros sucesos o condiciones que sean materiales o tengan importancia relativa.

Aplicación de la definición de material o con importancia relativa a la información a revelar sobre políticas contables

FC76O El Consejo recibió comentarios de que:

- (a) la información a revelar sobre políticas contables es útil para los usuarios de los estados financieros cuando:
 - (i) se relaciona con transacciones, otros sucesos o condiciones materiales o con importancia relativa; y
 - (ii) proporciona una mejor comprensión de la forma en que una entidad ha ejercitado el juicio al seleccionar y aplicar las políticas contables; y
- (b) los usuarios de los estados financieros encuentran la información específica de la entidad más útil que la información a revelar sobre políticas contables que:
 - (i) contiene información estandarizada, en ocasiones denominada información repetitiva; y

- (ii) únicamente duplica o resume el contenido de los requerimientos de reconocimiento y medición de las Normas NIIF.

FC76P Para ayudar a que una entidad determine si la información sobre políticas contables es material o tiene importancia relativa para sus estados financieros y responda a la información recibida descrita en los párrafos FC76J y FC76O, el Consejo añadió párrafos a la NIC 1 para:

- (a) Aclarar que no toda la información sobre políticas contables relacionada con transacciones, otros sucesos o condiciones materiales o con importancia relativa es material o tiene importancia relativa (véase el párrafo 117A). El Consejo concluyó que esta modificación ayudaría a que una entidad reduzca, en sus estados financieros, la información a revelar sobre políticas contables que carezcan de materialidad o importancia relativa.
- (b) Proporcionar ejemplos de circunstancias en las que una entidad normalmente concluiría que la información sobre una política contable es material o tiene importancia relativa para sus estados financieros (véase el párrafo 117B). Los ejemplos enumerados en el párrafo 117B no son exhaustivos, pero el Consejo concluyó que ayudarían a que una entidad determine si la información sobre políticas contables es material o tiene importancia relativa.
- (c) Explicar que la información sobre políticas contables específica de la entidad es más útil a los usuarios de los estados financieros que la que está estandarizada, o que duplica o resume los requerimientos de las Normas NIIF (véase el párrafo 117C). El Consejo concluyó que esta modificación ayudaría a que una entidad se centre en la revelación de información sobre políticas contables que los usuarios han identificado como la más útil.

FC76Q La definición de material o con importancia relativa (véase el párrafo 7) señala que «la materialidad o importancia relativa depende de la naturaleza o magnitud de la información o de ambas». Por consiguiente, al evaluar si la información sobre políticas contables es material o tiene importancia relativa, se requiere que una entidad considere no solo el tamaño de las transacciones, otros sucesos o condiciones con los que la información sobre políticas contables se relaciona, sino también la naturaleza de dichas transacciones, otros sucesos o condiciones. Para aclarar este punto, el Consejo incluyó en las modificaciones una explicación de que la información sobre políticas contables puede ser juzgada como material o con importancia relativa debido a la naturaleza de las transacciones, otros sucesos o condiciones, incluso si los importes a los que hace referencia la información no son materiales o no tienen importancia relativa (véase el párrafo 117A).

FC76R Algunos de quienes respondieron al Proyecto de Norma señalaron que, en ocasiones, la información sobre políticas contables que incluye información estandarizada o que duplica o resume algunos de los requerimientos de las Normas NIIF puede proporcionar a los usuarios de los estados financieros información material o con importancia relativa. En opinión del Consejo, la

NIC 1 FC

información sobre políticas contables que incluye información estandarizada o que duplica o resume algunos requerimientos de las Normas NIIF es generalmente menos útil para los usuarios que la información sobre políticas contables específica de la entidad. Sin embargo, el Consejo estuvo de acuerdo en que esta información sobre políticas contables se espera que sea material o que tenga importancia relativa si se necesita para comprender otra información material o con importancia relativa de esos estados financieros. El Consejo concluyó que cuando esta información es material o tiene importancia relativa, se requiere que se revele.

FC76S Esta información podría ser material o tener importancia relativa, por ejemplo, cuando una entidad juzga que la contabilidad requerida para una transacción, otro suceso o condición material o con importancia relativa es demasiado compleja como para que un usuario principal sea capaz de comprender la transacción, otro suceso o condición material o con importancia relativa en ausencia de esa información [véase el párrafo 117B(e)]. El Consejo reconoció que puesto que la complejidad de la contabilización requerida de transacciones, otros sucesos o condiciones concretas es, en última instancia, una cuestión subjetiva, una entidad necesitará juzgar si la contabilización correspondiente es compleja. Sin embargo, el Consejo concluyó que las guías de las modificaciones serían suficientes para que una entidad, los auditores, los reguladores y otros hicieran juicios apropiados sobre la materialidad o importancia relativa de esta información.

FC76T Se permite que una entidad revele información sobre políticas contables que está estandarizada o que duplica o resume los requerimientos de Normas NIIF, incluso cuando esa información es valorada como no material o sin importancia relativa. Sin embargo, si una entidad revela esta información, no ensombrecerá información sobre políticas contables que sea material o tenga importancia relativa (véase el párrafo 117D).

FC76U El Consejo eliminó el análisis de «base (o bases) de medición» de los párrafos 117 y 118. El Consejo lo hizo para permitir que los preparadores apliquen mejor el juicio y, de ese modo, revelen solo información sobre políticas contables que material o tenga importancia relativa. En muchos casos, la información sobre la base (o bases) de medición usada al preparar los estados financieros es material o tiene importancia relativa. Sin embargo, en algunos casos la base (o bases) de medición usada para un activo o pasivo concreto no sería material o con importancia relativa y, por ello, no sería necesario revelarla. Por ejemplo, información sobre una base de medición podría ser no material o sin importancia relativa si:

- (a) una Norma NIIF requería que una entidad utilice una base de medición —en cuyo caso una entidad no aplicaría la opcionalidad o el juicio al cumplir con la Norma; y
- (b) la información sobre la base de medición no fuera necesaria para que los usuarios comprendan las transacciones, otros sucesos o condiciones materiales o con importancia relativa relacionados.

FC76V El Consejo decidió enfatizar que las modificaciones no eximen a una entidad de cumplir otros requerimientos de información a revelar dentro de las Normas NIIF (véase el párrafo 117E). Por ejemplo, si una entidad que aplica las modificaciones decide que la información sobre políticas contables sobre activos intangibles no es material o no tiene importancia relativa para sus estados financieros, la entidad todavía necesitaría revelar la información requerida por la NIC 38 *Activos Intangibles* que la entidad haya determinado que es material o que tiene importancia relativa.

Referencia a políticas contables en otras Normas NIIF y publicaciones

FC76W Otras Normas NIIF requieren, en ocasiones, que una entidad revele una política contable. Por ejemplo, el párrafo 73 de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* requiere que una entidad revele las bases de medición usadas para determinar el importe en libros bruto de las propiedades, planta y equipo. El Consejo consideró si alguno de estos requerimientos debe cambiarse debido a las modificaciones a la NIC 1. Sin embargo, el Consejo destacó que el párrafo 31 señala que los requerimientos de información a revelar de las Normas NIIF están sujetos a los juicios de materialidad o importancia relativa –se requiere que la información a revelar exigida por una Norma NIIF se proporcione solo si procede de la información a revelar que es material o tiene importancia relativa. Por consiguiente, el Consejo concluyó que las modificaciones a los requerimientos relativos a información sobre políticas contables en otras Normas NIIF eran innecesarias.

Análisis del efecto

FC76X El Consejo reconoció que las modificaciones podrían tener:

- (a) un costo inicial para los preparadores, puesto que cambian de aplicar el concepto de significativo al uso del concepto de materialidad o importancia relativa para la información sobre políticas contables; y
- (b) costos continuados para los preparadores, ya que las modificaciones requieren que una entidad aplique su propio juicio para determinar qué información sobre políticas contables es material o con importancia relativa y, por tanto, este juicio debe revelarse en los estados financieros.

FC76Y Sin embargo, en opinión del Consejo, las modificaciones mejorarán la relevancia de los estados financieros ayudarán a que una entidad:

- (a) identifique y revele información sobre políticas contables que es material o tiene importancia relativa para los usuarios de los estados financieros; y
- (b) elimine información sobre políticas contables no material o sin importancia relativa que podría ensombrecer el resto de información sobre políticas contables que sea material o tenga importancia relativa.

NIC 1 FC

- FC76Z El Consejo también espera que las modificaciones:
- (a) sea improbable que resulten complejas o costosas de implementar, porque no afectan el reconocimiento y medición y no requerirán cambios en el sistema que resulten significativos para su implementación; y
 - (b) reducirán el costo de preparar y utilizar estados financieros disminuyendo la revelación de información sobre políticas contables no material o sin importancia relativa.

FC76AA Por consiguiente, el Consejo espera que los beneficios de las modificaciones superen a los costos.

Transición e información comparativa

FC76AB Las modificaciones afectan la información a revelar narrativa y descriptiva. El párrafo 38 especifica que solo se requiere información comparativa, para la información descriptiva y narrativa, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente. En opinión del Consejo, proporcionar información comparativa sobre políticas contables sería innecesario en la mayoría de las circunstancias porque si la política contable:

- (a) no ha cambiado respecto a los periodos comparativos, es probable que la información a revelar sobre políticas contables del periodo actual proporcione a los usuarios toda la información sobre políticas contables que es relevante para una comprensión de los estados financieros del periodo actual; o
- (b) ha cambiado desde los periodos comparativos, la información a revelar requerida por los párrafos 28 y 29 de la NIC 8 es probable que proporcione información sobre las políticas contables de los periodos comparativos que es relevante para comprender los estados financieros del periodo actual.

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

FC77 La NIC 1 revisada requiere la revelación de información sobre los juicios, aparte de aquéllos que supongan estimaciones, que la gerencia haya efectuado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, y que tengan un efecto muy significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros (véase el párrafo 122). Un ejemplo de estos juicios es la forma en que la gerencia determina si los activos financieros son inversiones mantenidas hasta el vencimiento.¹⁵ El Consejo decidió que la revelación de los más importantes juicios de esta naturaleza permitiría a los usuarios de los estados financieros comprender mejor cómo se aplican las políticas contables, así como hacer comparaciones entre entidades con respecto a los fundamentos sobre los que la gerencia efectúa dichos juicios.

¹⁵ La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* eliminó la categoría de activos financieros mantenidos hasta el vencimiento. Este párrafo se refiere a asuntos relevantes cuando se emitió la NIC 1.

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

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

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

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

FC80 La determinación del importe en libros de algunos activos y pasivos requerirá la estimación, al final del periodo sobre el que se informa, de los efectos de sucesos futuros inciertos sobre dichos activos y pasivos. Por ejemplo, en ausencia de precios de mercado observados recientemente, que se empleen para medir los correspondientes activos y pasivos, se necesitan estimaciones orientadas al futuro para medir el importe recuperable de las diferentes clases de propiedades, planta y equipo; del efecto de la obsolescencia tecnológica sobre los inventarios; de las provisiones condicionadas por los desenlaces futuros de litigios en curso y de los pasivos por beneficios a los empleados a largo plazo tales como las obligaciones por pensiones. Estas estimaciones involucran hipótesis sobre elementos tales como el ajuste por riesgo en los flujos de efectivo o las tasas de descuento empleadas, los cambios futuros previstos en los salarios o las variaciones futuras en los precios que afectan a otros costos. Con independencia de la diligencia con que una entidad estime el importe en libros de los activos y pasivos sujetos a una incertidumbre significativa en las estimaciones de final del periodo sobre el que se informa, la revelación de información en forma de valores puntuales, dentro del estado de situación financiera, sobre las características de dichas estimaciones, no es capaz de facilitar información sobre las incertidumbres en las estimaciones que aparecen involucradas en la medición de dichos activos y pasivos, ni de las implicaciones que las mismas tienen sobre el resultado del periodo.

FC81 El *Marco Conceptual* establece que “Las decisiones económicas efectuadas por los usuarios de los estados financieros requieren una evaluación de la capacidad que la entidad tiene de generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como la proyección temporal y la certeza de su generación”. El Consejo decidió que la revelación de información sobre hipótesis y otros datos clave sobre la incertidumbre en las estimaciones, hechas al final del periodo sobre el que se informa, mejoran la relevancia, fiabilidad y comprensibilidad de la

NIC 1 FC

información presentada en los estados financieros. Estas hipótesis y otros datos clave sobre la incertidumbre en las estimaciones se refieren a las estimaciones que ofrezcan una mayor dificultad, subjetividad o complejidad en el juicio para la gerencia. Por tanto, la información a revelar, de acuerdo con el párrafo 125 de la NIC 1 revisada, se efectuaría con respecto a relativamente pocos activos o pasivos (o clases de ellos).

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

- (a) modificar el objeto de dicha información a revelar a “datos sobre la incertidumbre en las estimaciones al final del periodo sobre el que se informa”; y
- (b) aclarar en la Norma revisada que la información a revelar no se aplica a activos y pasivos medidos a valor razonable a partir de observaciones recientes de los precios de mercado (véase el párrafo 128 de la NIC 1).

FC83 Cuando los activos y pasivos se miden a valor razonable sobre la base de precios de mercado recientemente observados, los futuros cambios en los importes en libros no procederían de la utilización de estimaciones para medir los activos y pasivos al final del periodo sobre el que se informa. La utilización de precios de mercado observados para medir activos o pasivos elimina la necesidad de llevar a cabo estimaciones al final del periodo sobre el que se informa. Los precios de mercado reflejan adecuadamente los valores razonables al final del periodo sobre el que se informa, aunque los futuros precios de mercado podrían ser diferentes. El objetivo de la medición a valor razonable es reflejar el valor razonable en la fecha de medición, no predecir valores futuros.¹⁶

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

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

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

¹⁶ La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, emitida en mayo de 2011, define valor razonable y contiene los requerimientos para su medición.

- FC86 El nivel de capital de una entidad y cómo se gestiona son factores importantes a considerar por los usuarios para evaluar el perfil de riesgo de una entidad, así como su capacidad para resistir sucesos futuros inesperados. El nivel de capital podría también afectar la capacidad de la entidad para pagar dividendos. En consecuencia, el Proyecto de Norma 7 proponía revelar información sobre el capital.
- FC87 En el Proyecto de Norma 7, el Consejo decidió que no debería limitar los requerimientos de información a revelar sobre el capital a las entidades que están sujetas a requerimientos de capital externos (por ejemplo requerimientos de capital, procedentes de reguladores, establecidos por la legislación u otra normativa). El Consejo cree que la información sobre el capital es útil para todas las entidades, como muestra el hecho de que algunas entidades establecen requerimientos internos sobre el capital, o que se hayan establecido normas para algunos sectores industriales. En el Consejo se destacó que la información a revelar sobre el capital no pretende sustituir las revelaciones requeridas por los reguladores. En el Consejo también se destacó que los estados financieros no deben considerarse como un sustituto para las revelaciones a los reguladores (las cuales podrían no estar disponibles para todos los usuarios) porque la función de las revelaciones de información efectuadas para los reguladores podría diferir de la función de la información a revelar para otros usuarios. Por tanto, el Consejo decidió que debe obligarse a todas entidades a presentar información sobre el capital, porque es útil para los usuarios de los estados financieros con propósito general. Por consiguiente, el Consejo no distinguió entre los requerimientos para entidades reguladas y no reguladas.
- FC88 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma 7, cuestionaron la relevancia de la información a revelar sobre el capital en una NIIF que trata la información a revelar relativa a instrumentos financieros. En el Consejo se destacó que el capital de una entidad no está exclusivamente relacionado con los instrumentos financieros y, de este modo, la información a revelar sobre el capital tiene una relevancia más general. Por consiguiente, el Consejo incluyó estas revelaciones en la NIC 1, en lugar de en la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, la NIIF resultante del Proyecto de Norma 7.
- FC89 En el Consejo también se concluyó que la decisión de una entidad de adoptar las modificaciones de la NIC 1 debe ser independiente de su decisión para adoptar la NIIF 7. En el Consejo se destacó que la emisión de una modificación separada facilita la adopción de decisiones separadas.

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

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

NIC 1 FC

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

Requerimientos de capital impuestos externamente (párrafo 136)

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

- (a) un requerimiento general para el sector económico con el cual deben cumplir todas las entidades de la industria; o
- (b) un requerimiento específico para la entidad, impuesto sobre esa entidad en particular por su supervisor prudente u otro regulador.

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

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

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

- (a) Los usuarios de los estados financieros podrían confiar principalmente en la evaluación del regulador del riesgo de solvencia, sin llevar a cabo su propia evaluación.
- (b) El enfoque de la evaluación del riesgo de un regulador es para aquéllos cuyos intereses pretenden proteger las regulaciones (por ejemplo depositantes o asegurados). Este énfasis es diferente del que corresponde al accionista. De este modo, podría llevar a errores sugerir que la evaluación del riesgo del regulador podría, o debía, ser sustitutivo del análisis independiente hecho por los inversores.

- (c) La revelación de los requerimientos de capital específicos para la entidad, impuestos por un regulador, podría debilitar la capacidad del regulador para imponer tales requerimientos. Por ejemplo, la información podría provocar la retirada de fondos de los depositantes, una posibilidad que podría desanimar a los reguladores a la hora de imponer requerimientos. Además, se haría público el diálogo de una entidad regulatoria, lo cual podría no ser apropiado en todas circunstancias.
- (d) Puesto que los diferentes reguladores tienen distintas herramientas disponibles, por ejemplo requerimientos formales y persuasión informal, un requerimiento para revelar los requerimientos de capital específicos para la entidad podría no estar estructurado de una forma que conduzca al suministro de información comparable entre entidades.
- (e) La revelación de los requerimientos de capital (y por tanto, de los juicios regulatorios) podría dificultar una comunicación clara a la entidad de la evaluación del regulador, al crear incentivos para utilizar una persuasión informal y otros mecanismos no formales.
- (f) Los requerimientos de la información a revelar no se deben centrar en los requerimientos de capital específicos para una entidad de forma aislada, sino que deben centrarse en cómo esos requerimientos de capital específicos para una entidad afectan al modo en que una entidad gestiona y determina la adecuación de sus recursos de capital.
- (g) El requerimiento de revelar los requerimientos de capital específicos para una entidad impuesto por un regulador no es parte del Pilar 3 del *Marco Conceptual* de Basilea II desarrollado por el Comité de Basilea de Supervisión de las Entidades Bancarias.

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

FC97 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma 7 no estaban de acuerdo en que se debiera revelar información sobre las infracciones de los requerimientos de capital impuestos externamente. Argumentaron que la revelación de información sobre las infracciones de los requerimientos de capital impuestos externamente, así como sobre las medidas regulatorias asociadas impuestas posteriormente, podría perjudicar a las entidades de forma desproporcionada. El Consejo no fue persuadido por dichos argumentos, porque cree que esta preocupación indica que la información sobre las infracciones de los requerimientos de capital impuestos externamente podría ser, con frecuencia, significativa por naturaleza. El *Marco Conceptual* establece que “La información es material cuando su omisión o su

presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros”. De forma similar, el Consejo decidió no conceder una exención para los incumplimientos temporales con los requerimientos regulatorios durante el año. La información de que una entidad está lo suficientemente cerca de infringir sus límites, incluso de forma temporal, es útil para los usuarios.

Objetivos de capital internos

- FC98 El Consejo propuso en el Proyecto de Norma 7 que los requerimientos de información a revelar sobre las infracciones de los requerimientos de capital deben aplicarse, por igual, para las infracciones de los requerimientos impuestos internamente, porque creía que dicha información es también útil para los usuarios de los estados financieros.
- FC99 Sin embargo, esta propuesta fue criticada por los que respondieron al Proyecto de Norma 7 por las siguientes razones:
- (a) La información es subjetiva y, por tanto, no comparable entre entidades. En particular, entidades diferentes establecerán objetivos internos por distintos motivos, de tal forma que la infracción de un requerimiento podría significar diferentes cosas en las distintas entidades. Por el contrario, la infracción de un requerimiento externo tiene implicaciones similares para todas las entidades obligadas a cumplir con requerimientos iguales.
 - (b) Los objetivos de capital no son más importantes que otros objetivos financieros establecidos internamente, y requerir la revelación solamente de los objetivos de capital proporcionaría a los usuarios una información incompleta y quizás engañosa.
 - (c) Los objetivos internos son estimaciones que están sujetas a cambio por la entidad. No es apropiado requerir que se revele el rendimiento de la entidad con respecto a esta referencia.
 - (d) Un objetivo de capital establecido internamente puede ser manipulado por la gerencia. El requerimiento de información a revelar podría inducir a la gerencia a establecer un objetivo tal que fuera siempre conseguido, proporcionando poca información útil a los usuarios y reduciendo potencialmente la eficacia de la gestión de capital de la entidad.
- FC100 Como resultado, el Consejo decidió no requerir la revelación de los objetivos de capital establecidos por la gerencia, si la entidad ha cumplido con dichos objetivos, ni las consecuencias de los eventuales incumplimientos. Sin embargo, el Consejo confirmó su punto de vista de que cuando una entidad tiene políticas y procesos para gestionar el capital, la revelación de información cualitativa sobre dichas políticas y procesos resulta de utilidad. El Consejo también concluyó que estas revelaciones, junto con la revelación de los componentes del patrimonio y sus cambios durante el año (requeridos por los párrafos 106 a 110), darían suficiente información sobre las entidades que

no están reguladas o sujetas a requerimientos de capital impuestos externamente.

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

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

[Referencia: párrafo 80A]

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

[Referencia: párrafos 136A y 138(d)]

Presentación de medidas por acción

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

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

NIC 1 FC

agregar y desagregar partidas, como parte de la siguiente fase del proyecto de presentación de los estados financieros.

- FC103 Algunos de los que respondieron también interpretaron las disposiciones actuales de la NIC 33 como que permitían de facto la presentación de medidas alternativas en el estado de resultados. En sus deliberaciones, el Consejo dejó claro que el párrafo 73 de la NIC 33 no daba lugar a confusión. Sin embargo, decidió que la redacción del párrafo 73 podía ser mejorada para aclarar que las medidas alternativas deben ser mostradas “únicamente en las notas”. Esto se hará cuando la NIC 33 sea retomada, o bien como parte del proceso de mejoras anual.
- FC104 Uno de los que respondieron comentó que el uso de la palabra “ganancias” era inapropiado a la luz de los cambios propuestos en el proyecto de norma y que, en su lugar, la medida debe denominarse en su lugar “beneficio o pérdida por acción”. El Consejo consideró que este cambio particular en la terminología estaba más allá del alcance de la NIC 1.

Transición y fecha de vigencia

- FC105 El Consejo se compromete a mantener una “plataforma estable” de normas sin cambios sustanciales para los periodos anuales que comiencen entre el 1 de enero de 2006 y el 31 de diciembre de 2008. Además, algunos preparadores de información necesitarán tiempo para realizar los cambios de sistemas necesarios para cumplir con las revisiones de la NIC 1. Por lo tanto, el Consejo decidió que la fecha de vigencia de la NIC 1 debe ser la del principio de los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009, permitiendo la aplicación anticipada.
- FC105A El proyecto de norma *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* publicado en mayo de 2010 propuso cambios en la presentación de partidas del ORI. El Consejo finalizó estos cambios en junio de 2011 y decidió que las fechas de vigencia para estos cambios deben ser para periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2012, con la aplicación anticipada permitida. El Consejo no consideraba que era necesario un periodo de transición largo puesto que los cambios en la presentación son pequeños y la presentación requerida por las modificaciones ya es permitida según la NIC 1.
- FC105B El Consejo había consultado sobre la fecha de vigencia y requerimientos de transición para esta modificación en su *Petición de Opiniones sobre Fechas de Vigencia y Requerimientos de Transición* de octubre de 2010 y las respuestas a ese documento no dieron al Consejo ninguna razón para reconsiderar la fecha de vigencia y los requerimientos de transición.

Iniciativa sobre Información a Revelar (Modificaciones a la NIC 1)

[Referencia: párrafo 139P]

- FC105C El Consejo decidió que la *Iniciativa sobre Información a Revelar (Modificaciones a la NIC 1)* debe aplicarse a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016, permitiendo la aplicación anticipada.

- FC105D El Consejo destacó que estas modificaciones aclaran los requerimientos existentes en la NIC 1. Ellas proporcionan guías adicionales para ayudar a las entidades a aplicar el juicio profesional al cumplir con los requerimientos de presentación y de información a revelar de las NIIF. Estas modificaciones no afectan al reconocimiento y medición. Éstas no deberían dar lugar a la nueva evaluación de las conclusiones sobre presentación e información a revelar realizadas en periodos anteriores a la aplicación de estas modificaciones.
- FC105E El párrafo 38 de la NIC 1 requiere que una entidad presente información comparativa para todos los importes presentados en los estados financieros del periodo actual y para información narrativa o descriptiva “si es relevante para comprender los estados financieros del periodo actual”. Si una entidad altera el orden de las notas o de la información presentada o revelada comparada con el periodo anterior, también ajustará la información comparativa para alinearla con la presentación e información a revelar del periodo actual. Por esa razón, la NIC 1 ya proporciona exención de tener que revelar información comparativa que no se considere relevante en el periodo actual y requiere información comparativa para los importes nuevos presentados o revelados en dicho periodo.
- FC105F El Proyecto de Norma de marzo de 2014 proponía que si una entidad aplica estas modificaciones de forma anticipada, debería revelar este hecho. Sin embargo, el Consejo eliminó este requerimiento y señaló en las disposiciones de transición que una entidad no necesita revelar el hecho de que ha aplicado estas modificaciones (independientemente de si las modificaciones se han aplicado a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016 o si se han aplicado anticipadamente). Esto es porque el Consejo considera que estas modificaciones están aclarando modificaciones que no afectan de forma directa a las políticas contables o a las estimaciones contables de una entidad. De forma análoga, una entidad no necesita revelar la información requerida por los párrafos 28 a 30 de la NIC 8 en relación con estas modificaciones. El Consejo destacó que si una entidad decide cambiar sus políticas contables como consecuencia de la aplicación de estas modificaciones, entonces, se le requeriría que siguiera los requerimientos existentes de la NIC 8 en relación con esos cambios de políticas contables.

Clasificación de Pasivos como Corrientes o No corrientes (Modificaciones a la NIC 1)

- FC105FA En enero de 2020 el Consejo emitió *Clasificación de Pasivos como Corrientes o No corrientes* por las razones descritas en los párrafos FC48A a FC48H. Cuando emitió esas modificaciones tenían una fecha de vigencia de periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2022. Posteriormente, el Consejo destacó que la pandemia del covid-19 ha creado presiones que podrían hacer más problemática la implementación de cambios en la clasificación de los pasivos como corrientes o no corrientes procedentes de la aplicación de estas modificaciones. Las presiones provocadas por la pandemia del covid-19 podrían retrasar también el comienzo y ampliar la duración de cualquier renegociación de las condiciones financieras específicas de los préstamos procedentes de esos cambios. Por consiguiente, el Consejo

NIC 1 FC

decidió proporcionar a las entidades una exención operativa difiriendo la fecha de vigencia de las modificaciones por un año a los periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Se continúa permitiendo la aplicación anticipada de la modificación.

- FC105FB El Consejo destacó que el diferimiento de la fecha de vigencia retrasaría la implementación de las mejoras en la clasificación de los pasivos que las modificaciones pretenden producir. Sin embargo, las modificaciones aclaran los requerimientos para la presentación de los pasivos en lugar de cambiar fundamentalmente la contabilización requerida; los requerimientos de reconocimiento y medición no se ven afectados por las modificaciones. Por consiguiente, el Consejo concluyó que las ventajas de un diferimiento durante un tiempo de perturbaciones significativas superarían las desventajas.
- FC105FC El Consejo consideró si introducir los requerimientos de información a revelar como parte de la modificación, pero concluyó que esto era innecesario porque se requiere que una entidad cumpla con el párrafo 30 de la NIC 8. La aplicación de ese párrafo requiere revelar la información conocida o razonablemente estimable relevante para la evaluación del impacto posible de la aplicación de las modificaciones emitidas en enero de 2020 sobre los estados financieros de una entidad.

Pasivos no Corrientes con Condiciones Pactadas **(Modificaciones a la NIC 1)**

[Referencia: párrafos 139U y 139W]

- FC105FD El IASB decidió requerir a las entidades que apliquen los *Pasivos no Corrientes con Condiciones Pactadas* (modificaciones de 2022) de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 porque:
- (a) clasificar un pasivo como corriente o no corriente sobre la misma base en los periodos actuales y anteriores daría una información más comparable, y por tanto más útil, que la información que resultaría de no reclasificar los importes comparativos; y
 - (b) aplicar las modificaciones de forma retroactiva no se espera que sea oneroso para las entidades.
- FC105FE Las modificaciones de 2022 cambiaron algunos de los requerimientos introducidos por las modificaciones de 2020 antes de que esos requerimientos estuvieran vigentes. Por lo tanto, el IASB ha diferido la fecha de vigencia de las modificaciones de 2020 para alinearla con la fecha de vigencia de las modificaciones de 2022. El IASB lo hizo para evitar que una entidad pudiera tener que cambiar su evaluación de la clasificación de los pasivos dos veces en un periodo relativamente corto.
- FC105FF El IASB observó que no sería práctico aplicar anticipadamente las modificaciones de 2022 sin aplicar también las modificaciones de 2020. Por lo tanto, el IASB decidió permitir que una entidad aplique las modificaciones de 2022 de forma anticipada, pero solo si la entidad también aplica las modificaciones de 2020 a partir de la misma fecha.

Referencia modificada al *Marco Conceptual*

- FC105G Con posterioridad a la emisión del *Marco Conceptual para la Información Financiera* revisado en 2018 (*Marco Conceptual* de 2018), el Consejo emitió *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*. En la NIC 1, ese documento sustituyó las referencias en los párrafos 15, 19, 20, 23, 24, 28 y 89 al *Marco Conceptual* por referencias al *Marco Conceptual* de 2018.
- FC105H El Consejo no espera que la sustitución de las referencias al *Marco Conceptual* tenga un efecto significativo sobre la aplicación de la Norma por las siguientes razones:
- (a) En el párrafo 15 la sustitución de la referencia al *Marco Conceptual* no debería cambiar la evaluación de si los estados financieros presentan fielmente la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de una entidad. El párrafo 15 explica que la aplicación de las Normas NIIF, con información a revelar adicional cuando sea preciso, se supone que dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable. Las revisiones del *Marco Conceptual* no conducirán automáticamente a cambios en las Normas NIIF. Por ello, se espera que las entidades continúen la aplicación de las Normas NIIF al preparar sus estados financieros incluso en casos en los que los requerimientos de una Norma concreta dejan de aplicar aspectos del *Marco Conceptual*.
 - (b) En los párrafos 19 y 20 y 23 y 24 la sustitución de la referencia al *Marco Conceptual* significa hacer referencia a la descripción revisada del objetivo de los estados financieros del *Marco Conceptual* de 2018 en lugar de la descripción proporcionada por el *Marco Conceptual*. El objetivo no cambió sustancialmente—es una versión adaptada y actualizada del objetivo de los estados financieros del *Marco Conceptual* y del párrafo 9 de la NIC 1. Por ello, la aplicación del objetivo revisado no se espera que conlleve a cambios en la aplicación de los requerimientos de los párrafos 19 y 20 y 23 y 24.
 - (c) En el párrafo 28 la sustitución de la referencia al *Marco Conceptual* no se espera que dé lugar a ningún cambio porque no realiza modificación alguna en el análisis de la base de contabilización de acumulación (devengo) del *Marco Conceptual* de 2018.
 - (d) En el párrafo 89, la sustitución de la referencia al *Marco Conceptual* significa hacer referencia a las definiciones revisadas de ingresos y gastos del *Marco Conceptual* de 2018. El Consejo concluyó que esto es improbable que conduzca a cambios al aplicar los requerimientos de la NIC 1 porque las definiciones de ingresos y gastos del *Marco Conceptual* de 2018 se actualizaron solo para alinearlas con las definiciones revisadas de un activo y un pasivo. Más aún, el principal propósito del párrafo 89 es indicar que pueden reconocerse partidas concretas de ingreso o gasto fuera del resultado del periodo solo si se requiere por otras Normas NIIF.

NIC 1 FC

- FC105I La NIC 1 hace referencia al *Marco Conceptual* en el párrafo 7 y citó la descripción de los usuarios de los estados financieros del *Marco Conceptual*. Para mantener los requerimientos de este párrafo, el Consejo decidió introducir esa descripción en la Norma misma, en lugar de actualizar la referencia y la cita relacionada.
- FC105J Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo mantuvo el término “representación fiel” como una etiqueta para la característica cualitativa anteriormente denominada “fiabilidad” (véanse los párrafos FC2.22 a FC2.31 de los Fundamentos de las Conclusiones del *Marco Conceptual* de 2018). Para evitar posibles consecuencias no previstas, el Consejo decidió, en ese momento, no sustituir en las Normas el término “fiabilidad” por el término “representación fiel”.

Diferencias respecto al SFAS 130

- FC106 En el desarrollo de la NIC 1, el Consejo identificó las siguientes diferencias con el SFAS 130:
- (a) **Presentación y visualización del resultado integral** El párrafo 22 del SFAS 130 permite la elección de mostrar el resultado integral y sus componentes en uno o dos estados de rendimiento financiero o en un estado de cambios en el patrimonio. La NIC 1 (revisada en 2007) no permite la presentación en un estado de cambios en el patrimonio.
 - (b) **Presentación de otro resultado integral en la sección del patrimonio de un estado de situación financiera** El párrafo 26 del SFAS 130 establece específicamente que el *total de otro resultado integral* se presenta de forma separada de las ganancias acumuladas y de la prima de emisión sobre el capital desembolsado en el estado de situación financiera al final del periodo. Un título descriptivo tal como *otro resultado integral acumulado* se utiliza para ese componente del patrimonio. Una entidad revelará saldos acumulados para cada clasificación en un componente separado del patrimonio en un estado de situación financiera, en un estado de cambios en el patrimonio, o en las notas a los estados financieros. La NIC 1 (revisada en 2007) no requiere específicamente la presentación del total de resultado integral acumulado en el estado de situación financiera.
 - (c) **Presentación de la participación en las partidas de otro resultado integral de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación** El párrafo 82 de la NIC 1 (revisada en 2007) requiere la presentación en el estado del resultado integral de la participación del inversor en el otro resultado integral de la participada. El párrafo 122 del SFAS 130 no especifica cómo debe presentarse dicha información. Se permite a un inversor combinar su parte proporcional en los importes de otro resultado integral con sus propias partidas de otro resultado integral, y mostrar la suma de estos importes en un formato tipo de estado de resultados o en un estado de cambios en el patrimonio.

Apéndice
Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF

Este apéndice contiene las modificaciones de los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF que son necesarias para asegurar la congruencia con la NIC 1 revisada. En los párrafos modificados el texto nuevo está subrayado y el texto eliminado se ha tachado.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este apéndice cuando se revisó esta Norma en 2007 se han incorporado a las NIIF pertinentes publicadas en este volumen.

Opiniones en contrario

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

- OC1 La profesora Barth y los señores Cope, Garnett y Leisenring votaron en contra de la emisión de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* de 2007. Las razones para su opinión en contrario se incluyen a continuación.
- OC2 Estos miembros del Consejo están de acuerdo con el requerimiento de informar sobre todas las partidas de ingresos y gastos de forma separada de los cambios en los activos netos que surgen de las transacciones con los propietarios en su condición de tales. Llevar a cabo esta distinción con claridad es una mejora significativa de la información financiera.
- OC3 Sin embargo, ellos creen que la decisión de permitir a las entidades dividir el estado del resultado integral en dos estados separados es poco sólida conceptualmente, y por ello desaconsejable.
- OC4 Tal y como se destacó en el párrafo FC51, el *Marco Conceptual*¹⁷ no define resultado ni resultado neto. Tampoco indica qué criterios deben utilizarse para distinguir entre aquellas partidas de ingresos y gastos reconocidas que deben incluirse en el resultado y aquellas que no. En algunos casos, incluso es posible que transacciones idénticas se presenten dentro o fuera del resultado. De hecho, en el mismo párrafo, el Consejo reconoce estos hechos, e indica que tendría preferencia por la presentación de todas las partidas de ingresos y gastos en un único estado, creyendo que un único estado es el enfoque conceptualmente correcto. Estos miembros del Consejo creen que algunas partidas de ingresos y gastos que potencialmente evitan el estado de ganancias y pérdidas pueden ser tan significativas para la evaluación del rendimiento de una entidad como las partidas que se incluirán. Hasta que pueda desarrollarse una distinción conceptual para determinar qué partidas deben presentarse en el resultado o en otro lugar, los estados financieros perderán la neutralidad y la comparabilidad a menos que todas las partidas se presenten en un único estado. En este estado, el resultado puede mostrarse como un subtotal, reflejando las convenciones actuales.
- OC5 A la luz de dichas consideraciones, es desconcertante que la mayoría de los que respondieron al proyecto de norma que proponía estas modificaciones eran partidarios de permitir el enfoque de dos estados, razonando que “distingue entre el resultado y el total del resultado integral” (párrafo FC50). La distinción entre aquellas partidas presentadas en el resultado y aquellas presentadas en otras partes se conseguirá mediante el requerimiento de que se incluyan los subtotales relevantes en el estado del resultado integral. Quienes respondieron afirmaron también que el enfoque de dos estados concede primacía al “estado de resultados”; que entra en conflicto con el requerimiento del Consejo del párrafo 11 de la NIC 1 de conceder la misma

¹⁷ La referencia al *Marco Conceptual* es al *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del IASC, adoptado por el Consejo en 2001 y vigente cuando se revisó la Norma.

importancia a todos los estados financieros dentro del conjunto de estados financieros.

- OC6 Estos miembros del Consejo también creen que las modificaciones están viciadas al ofrecer a las entidades la elección de los métodos de presentación. El Consejo ha expresado un deseo de reducir las alternativas en las NIIF. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera*, en el párrafo 13¹⁸, afirma: “el IASB pretende no permitir la elección de tratamiento contable... y continuará reconsiderando... aquellas transacciones y sucesos para los cuales las NIC permiten una elección en el tratamiento contable, con el objetivo de reducir el número de opciones.” El *Prólogo* amplía este objetivo a la contabilización y presentación. El mismo párrafo establece: “El objetivo del IASB es requerir que las transacciones y sucesos similares sean contabilizados *e informados* de forma similar, y que las transacciones y sucesos distintos sean contabilizados *e informados* de forma diferente” (cursiva añadida). Al permitir la elección en este caso, el IASB ha abandonado dicho principio.
- OC7 Finalmente, los cuatro miembros del Consejo creen que permitir una elección de la forma presentación en este momento se consolidará en la práctica, y dificulta el logro de la presentación conceptualmente correcta a medida que avance el proyecto a largo plazo de presentación de estados financieros.

18 Modificó el párrafo 11 cuando se revisó y redenomino en diciembre de 2018 el *Prólogo a las Normas NIIF*.

Opinión en contrario de Paul Pacter de *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1)

- OC1 El Sr. Pacter votó en contra de la emisión de las modificaciones a la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* establecidas en *Presentación de Otro Resultado Integral* en junio de 2011. El Sr. Pacter considera que el Consejo ha perdido una oportunidad de oro para alinear el estado del rendimiento con el *Marco Conceptual*¹⁹ del Consejo y, de ese modo, mejorar la información para los usuarios de los estados financieros conforme a las NIIF.
- OC2 El Sr. Pacter considera que este proyecto idealmente debería haber proporcionado guías, al Consejo y a quienes utilizan las NIIF, sobre qué partidas de ingresos y gastos (si las hubiera) deben presentarse como partidas de otro resultado integral (ORI) y cuáles (si las hubiera) deben reciclarse posteriormente a través del resultado del periodo. El Sr. Pacter reconoce y acepta que este proyecto tiene un objetivo a más corto plazo – “mejorar la congruencia y claridad de la presentación de las partidas del ORI”. Considera que este proyecto no cumple con ese objetivo, por las siguientes razones.
- (a) La congruencia no se logra porque la norma permite elegir entre presentar el rendimiento en un solo estado del rendimiento en o dos estados. Los usuarios de los estados financieros –y el Consejo mismo– han comentado a menudo que las opciones de contabilización no ayudan a la comprensibilidad y comparabilidad de los estados financieros.
- (b) La claridad no se consigue porque permitir dos estados del rendimiento es incongruente con el *Marco Conceptual*. El *Marco Conceptual* define dos tipos de partidas que miden el rendimiento de una entidad-ingreso y gasto. El Sr. Pacter considera que todas las partidas de ingreso y gasto deben presentarse en un solo estado del rendimiento con los subtotales apropiados (incluyendo el resultado del periodo, si puede definirse) e información a revelar complementaria. Esto es congruente con la presentación de todos los activos y pasivos en un solo estado de situación financiera, en lugar de en estados múltiples. Desafortunadamente, ni la NIC 1 ni cualquier otra NIIF abordan los criterios para determinar qué partidas se presentan en ORI. Y la historia reciente sobre qué partidas se presentan en ORI sugiere que las decisiones se basan más en el interés personal que en el mérito conceptual. A juicio del Sr. Pacter, eso es todavía más una razón para tener todas las partidas de ingreso y gasto presentadas en un solo estado del rendimiento.
- OC3 El Sr. Pacter considera que el Consejo debería revivir su proyecto anterior sobre información del rendimiento como una cuestión urgente.

¹⁹ Las referencias al *Marco Conceptual* en esta Opinión en Contrario son al *Marco Conceptual para la Información Financiera* emitido en 2010 y vigente cuando se modificó la Norma.

**Opinión en contrario de la Sra. Françoise Flores de
*Información a Revelar sobre Políticas Contables***

- OC1 La Sra. Flores votó en contra de la publicación de *Información a Revelar sobre Políticas Contables*, que modifica la NIC 1 y el Documento de Práctica de las NIIF N° 2. Las razones para su opinión en contrario se incluyen a continuación.
- OC2 La Sra. Flores está de acuerdo en que las modificaciones a la NIC 1 y al Documento de Práctica de las NIIF N° 2 pretenden proporcionar a los usuarios principales de los estados financieros toda y únicamente la información sobre políticas contables relevante. También apoya los esfuerzos presentes y pasados del Consejo para aclarar cómo el concepto de materialidad o importancia relativa debe aplicarse de forma más general. Ella está de acuerdo con todas las modificaciones excepto el párrafo 117B(e) de la NIC 1 y el párrafo 88F del Documento de Práctica de las NIIF N° 2.
- OC3 En concreto, la Sra. Flores no está de acuerdo con el párrafo 117B(e) de la NIC 1 que implica que la información sobre políticas contables que incluye información estandarizada o que duplica los requerimientos de las normas NIIF podría ser material o tener importancia cuando la contabilidad subyacente es compleja; y que, por ello, se requiere que esta información se incluya en los estados financieros. La Sra. Flores considera que el concepto de complejidad es altamente subjetivo y, por ello, no constituye una base robusta para un requerimiento. La introducción de una evaluación subjetiva podría, en su opinión, socavar el objeto global de las modificaciones, que es contribuir a una mejor aplicación del concepto de materialidad o importancia relativa a la información a revelar sobre políticas contables y, de ese modo, ayudar a que una entidad reduzca la información a revelar sobre políticas contables no materiales o sin importancia relativa. Ante estos juicios subjetivos, una entidad puede optar por «ir a lo seguro», proporcionando más información de la necesaria. En su opinión, el párrafo 117B(e) de la NIC 1 no es una respuesta satisfactoria a la información recibida de los usuarios de los estados financieros, quienes señalaron que encontraban que la información sobre políticas contables específica de la entidad es más útil que la que está estandarizada o que duplica o resume los requerimientos de las Normas NIIF.
- OC4 A una minoría de quienes respondieron les preocupaba que las propuestas del Consejo pudieran interpretarse como que prohíben la publicación de información sobre políticas contables que esté estandarizada o que duplique o resuma los requerimientos de las Normas NIIF. La Sra. Flores considera que la respuesta apropiada habría sido explicar que esta información sobre políticas contables podría, en algunas circunstancias, ser útil al proporcionar un contexto a la información específica de la entidad. Este enfoque mejoraría la legibilidad de la información sobre políticas contables específica de la entidad.
- OC5 Además, la Sra. Flores destaca que el párrafo 2.36 del *Marco Conceptual para la Información Financiera*, el párrafo 7 de la NIC 1 y las guías incluidas en los párrafos 13 a 23 del Documento de Práctica de las NIIF N° 2 señalan que se espera que los usuarios de los estados financieros tengan un conocimiento razonable de las actividades económicas y de negocios, pero podrían necesitar recabar la ayuda de un asesor para tratar la complejidad percibida. En su

NIC 1 FC

opinión, los inversores son responsables de garantizar que sus decisiones económicas se deriven de una comprensión adecuada y bien informada de los estados financieros de una entidad, lo que incluye la comprensión de los requerimientos de las normas NIIF. Las Normas NIIF deben considerarse como de conocimiento público en un entorno de información financiera. La mera reproducción de las palabras de las Normas NIIF no basta para cumplir la definición de material o importancia relativa sin extender esa definición infinitamente. En opinión de la Sra. Flores la mejora de la comprensión de los usuarios de los requerimientos de las Normas NIIF debe lograrse a través de la educación proporcionada por la Fundación IFRS. Este objetivo no debe lograrse modificando los requerimientos de las Normas NIIF.