

Documentos del IASB publicados para acompañar a la

Norma Internacional de Contabilidad 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. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 1 EMITIDA EN SEPTIEMBRE DE 2007

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LAS MODIFICACIONES A LA NIIF 1:

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

Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral (Modificaciones a la NIC 1) emitido en junio de 2011

Iniciativa sobre Información a Revelar (Modificaciones a la NIC 1), emitida en diciembre de 2014.

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

APÉNDICE

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF

OPINIONES EN CONTRARIO

GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN

APÉNDICE

Modificaciones a las guías establecidas en otras NIIF

TABLA DE CONCORDANCIAS

NIC 1

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

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

Sir David Tweedie

Presidente

Thomas E Jones

Vicepresidente

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Philippe Danjou

Jan Engström

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

John T Smith

Tatsumi Yamada

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

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

Sir David Tweedie

Presidente

Thomas E Jones

Vicepresidente

Mary E Barth

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang

Aprobación por el Consejo de la *Iniciativa sobre Información a Revelar* (Modificaciones a la NIC 1), emitida en diciembre de 2014

Iniciativa sobre Información a Revelar (Modificaciones a la NIC 1) se aprobó para su publicación por los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Hans Hoogervorst	Presidente
Ian Mackintosh	Vicepresidente
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Martin Edelmann	
Patrick Finnegan	
Gary Kabureck	
Suzanne Lloyd	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Chungwoo Suh	
Mary Tokar	
Wei-Guo Zhang	

**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 de la NIC 1— <i>Información a Revelar sobre el Capital</i> (2005)	FC5
Modificaciones a las 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 de información general (párrafo 7)	FC11
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)	FC38A
Clasificación del componente de pasivo de un instrumento convertible (párrafo 69)	FC38E
Efecto de los sucesos posteriores a la fecha del periodo sobre el que se informa en la clasificación de pasivos (párrafos 69 a 76)	FC39
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

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 <i>Estados de Flujo de Efectivo</i> (párrafo 111)	FC76
NOTAS	FC76A
Estructura (párrafos 112 a 116)	FC76A
Información a revelar de políticas contables (párrafos 117 a 121)	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</i> (Modificaciones a la NIC 1)	FC105C
DIFERENCIAS RESPECTO AL SFAS 130	FC106
APENDICE	
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 los Estados Financieros* en 2007, como parte de su proyecto de presentación de estados financieros. No era la intención del Consejo reconsiderar como parte de dicho proyecto todos los requerimientos de la NIC 1.*

Por conveniencia, el Consejo ha incorporado en estos Fundamentos de las Conclusiones material relevante de los Fundamentos de las Conclusiones de la revisión de la NIC 1 en 2003 y de su modificación en 2005. Los párrafos han sido 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 por parte de reguladores de los mercados de valores, profesionales de la contabilidad y otros interesados. Los objetivos del proyecto de Mejoras consistieron en reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos dentro de las normas, así como resolver ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras adicionales. La intención del Consejo no era reconsiderar el enfoque fundamental para la presentación de estados financieros establecido por la NIC 1 en 1997.

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

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).

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:

² En enero de 2008 el IASB emitió una modificación a la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, que modificó “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

- (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 la partida otro resultado integral deben reclasificarse y llevarse al resultado, y, si es así, las características de las transacciones y sucesos que deben reclasificarse y cuando debe efectuarse la reclasificación.
 - (d) si, para presentar los flujos de efectivo de las actividades de operación, proporciona información más útil el método directo o el indirecto.
- FC9 En marzo de 2006, como resultado de su trabajo en la fase A, el Consejo publicó un proyecto de norma de propuesta de modificación de la NIC 1—*Una Presentación Revisada*. El Consejo recibió más de 130 cartas de comentarios. El proyecto de norma proponía modificaciones que afectaban a la presentación de los cambios en el patrimonio que proceden de los propietarios y a la presentación del resultado integral, pero no proponía cambiar el reconocimiento, medición o revelación de información de las transacciones y otros hechos particulares requerida por otras NIIF. También proponía alinear en gran parte la NIC 1 con la norma de los Estados Unidos —SFAS 130 *Presentación del Resultado Integral*. Tras considerar las respuestas al proyecto de norma, el Consejo emitió una versión revisada de la NIC 1. El FASB decidió considerar juntas las fases A y B, y por tanto no publicó un proyecto de norma relativo a la fase A.
- FC10 Las siguientes secciones resumen las consideraciones del Consejo para alcanzar sus conclusiones como parte de su revisión en 2007:
- (a) estados financieros con propósito de información general (párrafos FC11 a FC13)
 - (b) títulos de los estados financieros (párrafos FC14 a FC21)
 - (c) igual importancia (párrafo FC22)
 - (d) un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo (párrafos FC31 y FC32)

NIC 1 FC

- (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 de información general (párrafo 7)

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

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

FC12 Quienes respondieron expresaron su preocupación sobre el cambio propuesto. Argumentaron que podría entenderse que definía como estados financieros con propósito de información general a cualquier estado financiero o conjunto de estados financieros registrados ante un regulador, y podría incluir documentos distintos a informes anuales y folletos informativos. Veían este cambio como una ampliación del alcance de la NIC 1 a documentos que anteriormente no contenían toda la revelación de información requerida por la NIC 1. Quienes respondieron señalaron que el cambio afectaría particularmente a algunas entidades (tales como pequeñas compañías no cotizadas y subsidiarias de compañías que cotizan sin usuarios externos de los informes financieros) que están requeridas por 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 de información general, decidió eliminar el párrafo explicativo del contenido de los “estados financieros con propósito de información general”, si bien conservaba la definición correspondiente a dichos “estados financieros con propósito de información general”.

Estados Financieros

Conjunto completo de estados financieros

Títulos de los estados financieros (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*³ se establece que el objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación financiera de la entidad; el párrafo 19 del *Marco Conceptual* establece que la información sobre la situación financiera se facilita principalmente en un balance. En opinión del Consejo, el título “balance” simplemente refleja que el registro de doble entrada requiere que los débitos sean iguales a los créditos. Eso no identifica el contenido o propósito del estado. En el Consejo también se destacó que “situación financiera” es un término bien conocido y aceptado, porque ha sido internacionalmente empleado en las opiniones de los auditores durante más de 20 años para describir lo que el “balance” presenta. El Consejo decidió que alineando el título del estado con su contenido y la opinión utilizada por el auditor ayudaría a los usuarios de los estados financieros.
- FC17 En cuanto a los otros estados, quienes respondieron sugirieron que denominar nuevamente el balance como el “estado de situación financiera” implicaba que el “estado de flujo de efectivo” y el “estado de ingresos y gastos reconocidos” tampoco reflejan la situación financiera de una entidad. El Consejo observó que

³ Las referencias al *Marco Conceptual* son al *Marco Conceptual del IASB para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, adoptado por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

NIC 1 FC

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.
- 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

NIC 1 FC

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 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.

NIC 1 FC

- 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 oculte 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:

NIC 1 FC

- (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.

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.

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.

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.

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

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

NIC 1 FC

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 para aplicar requerimientos particulares, cuando el efecto de aplicarlos sea material o tenga importancia relativa.⁴

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 subtotales, además de los requeridos de forma específica por las NIIF.

⁴ 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.

- FC38B El párrafo 55 de la NIC 1 requiere que una entidad presente partidas adicionales, encabezados y subtotales 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 subtotales 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.
- 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:

NIC 1 FC

- (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*⁵ 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 “mantenidos para negociar” del párrafo 9 de la NIC 39⁶ 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.

⁵ La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* sustituye 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.

⁶ La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* sustituyó 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.

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

- FC38L Como parte de su proyecto de mejoras en 2007, el Consejo consideró la clasificación del componente de pasivo de un instrumento convertible como corriente o no corriente. El párrafo 69(d) de la NIC 1 señala que cuando una entidad no tenga un derecho incondicional a aplazar la liquidación de un pasivo por al menos doce meses después del periodo sobre el que se informa, el pasivo debe clasificarse como corriente. De acuerdo con el *Marco Conceptual*, una conversión de un pasivo en patrimonio es una forma de liquidación.
- FC38M La aplicación de estos requerimientos significa que si la opción de conversión puede ejercitarse por el tenedor en cualquier momento, el componente de pasivo se clasificaría como corriente. Esta clasificación se requeriría incluso si no se requiriese a la entidad liquidar instrumentos sin convertir con efectivo u otros activos en más de doce meses después del periodo sobre el que se informa.
- FC38N La NIC 1 y el *Marco Conceptual* señalan que la información sobre las situaciones de liquidez y solvencia de una entidad es útil a los usuarios. Los términos “liquidez” y “solvencia” están asociados con la disponibilidad de efectivo de una entidad. La emisión de patrimonio no da lugar a una salida de efectivo y otros activos de la entidad.
- FC38O El Consejo concluyó que clasificar el pasivo sobre la base de los requerimientos de transferir efectivo u otros activos en lugar de sobre la liquidación refleja mejor la situación de liquidez y solvencia de una entidad, y por ello decidió modificar la NIC 1 en consecuencia.
- FC38P El Consejo discutió los comentarios recibidos en respuesta a su proyecto de documento de propuesta de *Mejoras a las NIIF* publicado en 2007 y destacó que algunos de quienes respondieron estaban preocupados de que la propuesta del proyecto de documento se aplicaría a todos los pasivos, no solo a los que son componentes de instrumentos convertibles como originalmente contemplaba el proyecto de documento. En consecuencia, en *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009, el Consejo modificó la redacción de la propuesta para aclarar que la modificación se aplica solo a la clasificación de un pasivo que puede, a opción de la contraparte, liquidarse mediante la emisión de instrumentos de patrimonio de la entidad.

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

- FC39 El párrafo 63 de la NIC 1 (emitida en 1997) incluía lo siguiente:
- Una empresa debería continuar clasificando como no corrientes sus préstamos a largo plazo que acumulan o devengan intereses, incluso si deben liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha de balance si:
- (a) el plazo original de los mismos era por un periodo mayor de doce meses;
 - (b) la empresa tiene la intención de refinanciar los préstamos a largo plazo; y

NIC 1 FC

- (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 rectificada.
- FC43 Algunos de los que respondieron estaban en desacuerdo con estas propuestas. Ellos defendían clasificar un pasivo como corriente o no corriente en función de si se espera utilizar activos corrientes de la entidad, en lugar de hacerlo estrictamente a partir de su fecha de vencimiento y de su grado de exigibilidad al final del periodo sobre el que se informa. En su opinión, esto proporcionaría más información relevante sobre el efecto futuro de los pasivos sobre el calendario de flujos de recursos de la entidad.
- FC44 Sin embargo, en el Consejo se decidió que los siguientes argumentos para cambiar los párrafos 63 y 65 eran más convincentes:
- (a) La refinanciación de un pasivo, después de la fecha de balance, no afecta a la liquidez y solvencia de la entidad *en la fecha de balance*, la presentación de la cual debería reflejar los acuerdos contractuales en vigor en dicha fecha. En consecuencia, es un suceso que no implica ajustes de acuerdo con la NIC 10 *Hechos Ocurredos Después de la Fecha del Balance* y, por tanto, no debería afectar a la presentación del balance de la entidad.
 - (b) No es lógico adoptar un criterio en el que la clasificación como “no corrientes” de obligaciones a corto plazo, que se esperan renovar durante al menos doce meses después de la fecha de balance, dependa de si la renovación es a voluntad de la entidad, y entonces establecer una excepción basada en la refinanciación que tenga lugar después de la fecha de balance.
 - (c) En las circunstancias establecidas en el párrafo 65, a menos que el prestamista haya renunciado a su derecho a exigir el reembolso inmediato, o haya concedido un periodo de gracia dentro del cual la entidad pueda rectificar la infracción del acuerdo del préstamo, la situación financiera de la entidad en la fecha de balance sería que la entidad no tendría un derecho absoluto para diferir el reembolso, a partir de los términos del acuerdo de préstamo. La concesión de una renuncia o un periodo de gracia cambia los términos del acuerdo de préstamo. Por tanto, la comunicación a una entidad por parte del prestamista, después de la fecha de balance, de una renuncia o la concesión de un periodo de gracia de al menos doce meses no cambia la naturaleza del pasivo a no corriente hasta que ocurran.
- FC45 La NIC 1 incluye ahora las modificaciones propuestas en 2002, con un cambio. El cambio tiene relación con la clasificación de un préstamo a largo plazo cuando, al final del periodo sobre el que se informa, el prestamista haya concedido un periodo de gracia dentro del cual una infracción de algún término del acuerdo de contrato puede ser rectificada, y durante el cual el prestamista no puede reclamar el reembolso inmediato del préstamo.
- FC46 El proyecto de norma proponía que este préstamo debía ser clasificado como no corriente si debe liquidarse, sin tener en cuenta la infracción, al menos doce meses después de la fecha de balance y:
- (a) la entidad rectifica la infracción dentro del periodo de gracia; o

NIC 1 FC

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

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

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

Estado del resultado integral

Información del resultado integral (párrafo 81)

FC49 El proyecto de norma de 2006 proponía que todos los cambios que no proceden de los propietarios en el patrimonio debían presentarse en un único estado o en dos estados. En el caso de presentación en un único estado, todas las partidas de ingresos y gastos se presentan juntas. En el caso de presentación en dos estados, el primer estado (“estado de resultados”) presenta los ingresos y gastos reconocidos en el resultado del periodo y el segundo estado (“estado del resultado integral”) comienza con el resultado del periodo y presenta, además, las partidas de ingresos y gastos que las NIIF requieren o permiten reconocer fuera del resultado del periodo. Estas partidas incluyen, por ejemplo, las diferencias de conversión relacionadas con negocios en el extranjero y las ganancias o pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.⁷ 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

⁷ 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.

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 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 los cambios que no proceden de los propietarios en el patrimonio (es decir todos los 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

NIC 1 FC

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 consejos 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 consejos 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 las ratios financieras sería más sencillo.
- FC54E Quienes discrepaban de la propuesta de un solo estado del resultado integral exhortaron a los consejos 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 consejos 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 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.
- 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.

NIC 1 FC

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.
- (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,

NIC 1 FC

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)⁸

- 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.

⁸ En enero de 2008 el IASB emitió una modificación a la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, que modificó “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.

- FC62 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma de 2002 argumentaron que las partidas extraordinarias se deben presentar como un componente separado del estado de resultados, porque son claramente distintas del resto de partidas de ingresos y gastos, y porque dicha presentación destaca, ante los usuarios de los estados financieros, las partidas de ingresos y gastos a las que se debe prestar menos atención cuando se va a predecir el rendimiento futuro de una entidad.
- FC63 El Consejo concluyó que las partidas tratadas como extraordinarias son producto de los riesgos de la actividad normal afrontados por una entidad, y no está justificada su presentación en un componente separado del estado de resultados. La naturaleza o función de una transacción u otro suceso, más que su frecuencia, deberían determinar su presentación dentro del estado de resultados. Las partidas clasificadas actualmente como “extraordinarias” son solamente un subconjunto de las partidas de ingresos y gastos cuya revelación podría estar justificada porque ayudan a los usuarios a predecir el rendimiento futuro de la entidad.
- FC64 Eliminar la categoría de partidas extraordinarias elimina la necesidad de una segregación arbitraria de los efectos de sucesos externos relacionados—algunos recurrentes y otros no—en el resultado de la entidad en el periodo. Por ejemplo, habrían sido necesarias distribuciones arbitrarias para estimar el efecto financiero de un terremoto en el resultado de una entidad si ocurre durante un bajón cíclico importante de la actividad económica. Además, el párrafo 97 de la NIC 1 requiere revelar la naturaleza e importe de las partidas significativas de ingresos y gastos.

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

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

NIC 1 FC

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.

Ajustes por reclasificación (párrafos 92 a 96)

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

disponibles para la venta,⁹ 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 saldos de cierre del periodo anterior y los de apertura, dentro del estado de cambios en el patrimonio.

⁹ La NIF 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.

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.

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 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 significativas 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.

Información a revelar de políticas contables (párrafos 117 a 121)

- 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, 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 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.¹⁰ El Consejo decidió que la revelación de los más importantes juicios de esta naturaleza permitiría a los usuarios de los estados financieros comprender mejor cómo se aplican las políticas contables, así como hacer comparaciones entre entidades con respecto a los fundamentos sobre los que la gerencia efectúa dichos juicios.

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

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

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

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

FC80 La determinación del importe en libros de algunos activos y pasivos requerirá la estimación, al final del periodo sobre el que se informa, de los efectos de sucesos futuros inciertos sobre dichos activos y pasivos. Por ejemplo, en ausencia de

¹⁰ 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.

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 facilitar información sobre las incertidumbres en las estimaciones que aparecen involucradas en la medición de dichos activos y pasivos, ni de las implicaciones que las mismas tienen sobre el resultado del periodo.

- FC81 El *Marco Conceptual* establece que “Las decisiones económicas efectuadas por los usuarios de los estados financieros requieren una evaluación de la capacidad que la entidad tiene de generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como la proyección temporal y la certeza de su generación”. El Consejo decidió que la revelación de información sobre hipótesis y otros datos clave sobre la incertidumbre en las estimaciones, hechas al final del periodo sobre el que se informa, mejoran la relevancia, fiabilidad y comprensibilidad de la información presentada en los estados financieros. Estas hipótesis y otros datos clave sobre la incertidumbre en las estimaciones se refieren a las estimaciones que ofrezcan una mayor dificultad, subjetividad o complejidad en el juicio para la gerencia. Por tanto, la información a revelar, de acuerdo con el párrafo 125 de la NIC 1 revisada, se efectuaría con respecto a relativamente pocos activos o pasivos (o clases de ellos).
- FC82 El proyecto de norma de 2002 proponía la revelación de algunos “datos clave para la medición de la incertidumbre”. A la luz de los comentarios recibidos de que no quedaba claro el propósito de esta revelación, el Consejo decidió:
- (a) modificar el objeto de dicha información a revelar a “datos sobre la incertidumbre en las estimaciones al final del periodo sobre el que se informa”; y
 - (b) aclarar en la Norma revisada que la información a revelar no se aplica a activos y pasivos medidos a valor razonable a partir de observaciones recientes de los precios de mercado (véase el párrafo 128 de la NIC 1).
- FC83 Cuando los activos y pasivos se miden a valor razonable sobre la base de precios de mercado recientemente observados, los futuros cambios en los importes en libros no procederían de la utilización de estimaciones para medir los activos y pasivos al final del periodo sobre el que se informa. La utilización de precios de mercado observados para medir activos o pasivos elimina la necesidad de llevar a cabo estimaciones al final del periodo sobre el que se informa. Los precios de mercado reflejan adecuadamente los valores razonables al final del periodo

NIC 1 FC

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.¹¹

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

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

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

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

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

¹¹ La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, emitida en mayo de 2011, define valor razonable y contiene los requerimientos para su medición.

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

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

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

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

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

NIC 1 FC

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

NIC 1 FC

conseguido, proporcionando poca información útil a los usuarios y reduciendo potencialmente la eficacia de la gestión de capital de la entidad.

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

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

- FC100A El Consejo decidió requerir la revelación de información sobre instrumentos financieros con opción de venta e instrumentos que imponen a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad únicamente en la liquidación que estén reclasificados de acuerdo con los párrafos 16E y 16F de la NIC 32. Esto es debido a que el Consejo concluyó que esta información a revelar permite a los usuarios de los estados financieros comprender los efectos de cualquier reclasificación.
- FC100B El Consejo también concluyó que se debe requerir a las entidades con instrumentos financieros con opción de venta clasificados como patrimonio revelar información adicional para permitir a los usuarios evaluar los efectos sobre la liquidez de la entidad que surjan de la capacidad del tenedor de vender el instrumento al emisor. Los instrumentos financieros clasificados como patrimonio habitualmente no incluyen ninguna obligación de la entidad de entregar un activo financiero a terceros. Por ello, el Consejo concluyó que, en estas circunstancias, es necesario revelar información adicional. En particular, el Consejo concluyó que las entidades deberían revelar las salidas de efectivo esperadas por reembolso o recompra de aquellos instrumentos financieros que estén clasificados como patrimonio, así como información sobre cómo se determinan esos importes. Esa información permite evaluar el riesgo de liquidez asociado con la obligación de venta y los flujos de efectivo futuros.

Presentación de medidas por acción

- FC101 El proyecto de norma de 2006 no proponía cambiar los requerimientos de la NIC 33 *Ganancias por Acción* en lo que concierne a la presentación de las ganancias por acción básicas y diluidas. La mayoría de los que respondieron estaban de acuerdo con esta decisión. En su opinión, las ganancias por acción deben ser la única medida por acción permitida o requerida en el estado del resultado integral, y cambiar estos requerimientos quedaba más allá del alcance de esta fase del proyecto sobre presentación de estados financieros.
- FC102 Sin embargo, a algunos de los que respondieron les gustaría ver medidas por acción alternativas cuando las ganancias por acción no 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 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)

- 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.

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.

NIC 1 FC

Apéndice
Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIF

Este apéndice contiene las modificaciones de los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIF 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 NIF 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 Como se indica en el párrafo FC51, el *Marco Conceptual*¹² no define resultado ni resultado neto. Tampoco indica qué criterios deben utilizarse para distinguir entre aquellas partidas de ingresos y gastos reconocidas que deben incluirse en el resultado y aquéllas que no. En algunos casos, incluso es posible que transacciones idénticas se presenten dentro o fuera del resultado. De hecho, en el mismo párrafo, el Consejo reconoce estos hechos, e indica que tendría preferencia por la presentación de todas las partidas de ingresos y gastos en un único estado, creyendo que un único estado es el enfoque conceptualmente correcto. Estos miembros del Consejo creen que algunas partidas de ingresos y gastos que potencialmente evitan el estado de ganancias y pérdidas pueden ser tan significativas para la evaluación del rendimiento de una entidad como las partidas que se incluirán. Hasta que pueda desarrollarse una distinción conceptual para determinar qué partidas deben presentarse en el resultado o en otro lugar, los estados financieros perderán la neutralidad y la comparabilidad a menos que todas las partidas se presenten en un único estado. En este estado, el resultado puede mostrarse como un subtotal, reflejando las convenciones actuales.
- OC5 A la luz de dichas consideraciones, es desconcertante que la mayoría de los que respondieron al proyecto de norma que proponía estas modificaciones eran partidarios de permitir el enfoque de dos estados, razonando que “distingue entre el resultado y el total del resultado integral” (párrafo FC50). La distinción entre aquellas partidas presentadas en el resultado y aquéllas presentadas en otras partes se conseguirá mediante el requerimiento de que se incluyan los subtotales relevantes en el estado del resultado integral. Quienes respondieron afirmaron también que el enfoque de dos estados concede primacía al “estado de resultados”; que entra en conflicto con el requerimiento del Consejo del

12 Las referencias al *Marco Conceptual* son al *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros del IASC*, adoptado por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

NIC 1 FC

párrafo 11 de la NIC 1 de conceder la misma importancia a todos los estados financieros dentro del conjunto de estados financieros.

- OC6 Estos miembros del Consejo también creen que las modificaciones están viciadas al ofrecer a las entidades la elección de los métodos de presentación. El Consejo ha expresado un deseo de reducir las alternativas en las NIIF. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera*, en el párrafo 13¹³, 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.

¹³ El párrafo 13, modificado ligeramente, es ahora el párrafo 12 del *Prólogo*, modificado en septiembre de 2010.

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* 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.

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

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

Estructura de los estados financieros ilustrativos

- GI1 La NIC 1 establece los componentes de los estados financieros y los requerimientos mínimos a revelar en los estados de situación financiera, resultado del periodo y otro resultado integral y cambios en el patrimonio. También describe las partidas adicionales que pueden presentarse en el estado financiero correspondiente o en las notas. Esta guía proporciona ejemplos simples de formas en las que pueden cumplirse los requerimientos de la NIC 1 para la presentación de los estados de situación financiera, resultado del periodo y otro resultado integral y cambios en el patrimonio. Una entidad debería cambiar el orden de presentación, las denominaciones de los estados y las descripciones utilizadas para las partidas cuando sea necesario para adaptarlos a sus circunstancias particulares.
- GI2 La guía se presenta en dos secciones. Los párrafos GI3 a GI6 proporcionan ejemplos de la presentación de los estados financieros. Se han eliminado los párrafos GI7 a GI9. Los párrafos GI10 y GI11 proporcionan ejemplos de información a revelar sobre capital.
- GI3 El estado de situación financiera ilustrativo muestra una forma en que una entidad puede presentar un estado de situación financiera que distinga entre partidas corrientes y no corrientes. Otros formatos pueden ser igualmente apropiados, siempre que la distinción sea clara.
- GI4 Las ilustraciones usan el término “resultado integral” para identificar el total de todas las partidas del resultado del periodo y otro resultado integral. Las ilustraciones usan el término “otro resultado integral” para identificar los ingresos y gastos que están incluidos en el resultado integral, pero excluidos de resultados. La NIC 1 no requiere que una entidad use esos términos en sus estados financieros.
- GI5 Se proporcionan dos estados del resultado del periodo y otro resultado integral, para ilustrar las presentaciones alternativas de ingresos y gastos en un solo estado o en dos estados. El estado del resultado del periodo y otro resultado integral, ilustra la clasificación de ingresos y gastos dentro del resultado del periodo por función. El estado separado (en este ejemplo “el estado del resultado del periodo”) ilustra la clasificación de ingresos y gastos en la ganancia por naturaleza.
- GI5A Se muestran dos juegos de ejemplos de estados del resultado del periodo y otro resultado integral. Uno muestra la presentación mientras permanezca efectiva y se aplique la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*; el otro muestra la presentación cuando se aplique la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

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

Parte I: Presentación ilustrativa de estados financieros

Grupo XYZ – Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X7 (en unidades monetarias)

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

Grupo XYZ – Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X7 (en unidades monetarias)

	31 Dic 20X7	31 Dic 20X6
PATRIMONIO Y PASIVOS		
Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora		
Capital en acciones	650.000	600.000
Ganancias acumuladas	243.500	161.700
Otros componentes de patrimonio	10.200	21.200
	<u>903.700</u>	<u>782.900</u>
Participaciones no controladoras	70.050	48.600
Total patrimonio	<u>973.750</u>	<u>831.500</u>

continúa...

NIC 1 GI

...continuación

**Grupo XYZ – Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X7
(en unidades monetarias)**

	31 Dic 20X7	31 Dic 20X6
Pasivos no corrientes		
Préstamos a largo plazo	120.000	160.000
Impuestos diferidos	28.800	26.040
Provisiones a largo plazo	28.850	52.240
Pasivos no corrientes totales	<u>177.650</u>	<u>238.280</u>
Pasivos corrientes		
Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar	115.100	187.620
Préstamos corto plazo	150.000	200.000
Parte corriente de préstamos a largo plazo	10.000	20.000
Cuentas por pagar por impuestos corrientes	35.000	42.000
Provisiones a corto plazo	5.000	4.800
Pasivos corrientes totales	<u>315.100</u>	<u>454.420</u>
Total pasivos	<u>492.750</u>	<u>692.700</u>
Total patrimonio y pasivos	<u>1.466.500</u>	<u>1.524.200</u>

Ejemplos del estado del resultado del periodo y otro resultado integral cuando se aplique la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*
Grupo XYZ – Estado del resultado del periodo y otro resultado integral para el ejercicio contable que termina el 31 de diciembre de 20X7
(ilustración de la presentación del resultado del periodo y otro resultado integral en un estado y la clasificación de los gastos en la ganancia por función)
(en miles de unidades monetarias)

	20X7	20X6
Ingresos de actividades ordinarias	390.000	355.000
Costo de ventas	(245.000)	(230.000)
Ganancia bruta	145.000	125.000
Otros ingresos	20.667	11.300
Costos de distribución	(9.000)	(8.700)
Gastos de administración	(20.000)	(21.000)
Otros gastos	(2.100)	(1.200)
Costos financieros	(8.000)	(7.500)
Participación en las ganancias de asociadas ^(a)	35.100	30.100
Ganancia antes de impuestos	161.667	128.000
Gasto por impuestos a las ganancias	(40.417)	(32.000)
Ganancia del año precedente de actividades que continúan	121.250	96.000
Pérdida del año precedente de actividades discontinuadas	–	(30.500)
GANANCIA DEL EJERCICIO CONTABLE	121.250	65.500

continúa...

NIC 1 GI

...continuación

Ejemplos del estado del resultado del periodo y otro resultado integral cuando se aplique la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*
Grupo XYZ – Estado del resultado del periodo y otro resultado integral para el ejercicio contable que termina el 31 de diciembre de 20X7
(ilustración de la presentación del resultado del periodo y otro resultado integral en un estado y la clasificación de los gastos en la ganancia por función)
(en miles de unidades monetarias)

	20X7	20X6
Otro resultado integral:		
Partidas que no se reclasificarán al resultado del periodo:		
Ganancias por revaluación de propiedades inmobiliarias	933	3.367
Nuevas mediciones de los planes de pensiones de beneficios definidos	(667)	1.333
Participación en el otro resultado integral de las asociadas ^(b)	400	(700)
Impuestos a las ganancias relacionados con partidas que no se reclasificarán ^(c)	(166)	(1,000)
	<u>500</u>	<u>3,000</u>
Partidas que pueden reclasificarse posteriormente al resultado del periodo:		
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero ^(d)	5.334	10.667
Inversiones en instrumentos de patrimonio ^(d)	(24.000)	26.667
Coberturas de flujo de efectivo ^(d)	(667)	(4.000)
Impuesto a las ganancias relacionado con partidas que pueden ser reclasificadas ^(c)	4.833	(8.334)
	<u>(14.500)</u>	<u>25.000</u>
Otro resultado integral del ejercicio contable, neto de impuestos	<u>(14.000)</u>	<u>28.000</u>
RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO	<u><u>107.250</u></u>	<u><u>93.500</u></u>

continúa...

...continuación

Ejemplos del estado del resultado del periodo y otro resultado integral cuando se aplique la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*
Grupo XYZ – Estado del resultado del periodo y otro resultado integral para el ejercicio contable que termina el 31 de diciembre de 20X7
(ilustración de la presentación del resultado del periodo y otro resultado integral en un estado y la clasificación de los gastos en la ganancia por función)
(en miles de unidades monetarias)

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

Alternativamente, podrían presentarse partidas de otro resultado integral en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral netas de impuestos.

Otro resultado integral del ejercicio contable, después de impuestos:	20X7	20X6
Partidas que no se reclasificarán al resultado del periodo:		
Ganancias por revaluación de propiedades inmobiliarias	600	2.700
Nuevas mediciones de los planes de pensiones de beneficios definidos	(500)	1.000
Participación en otro resultado integral de asociadas	400	(700)
	<u>500</u>	<u>3.000</u>
		<i>continúa...</i>

NIC 1 GI

...continuación

Ejemplos del estado del resultado del periodo y otro resultado integral cuando se aplique la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*
Grupo XYZ – Estado del resultado del periodo y otro resultado integral para el ejercicio contable que termina el 31 de diciembre de 20X7
(ilustración de la presentación del resultado del periodo y otro resultado integral en un estado y la clasificación de los gastos en la ganancia por función)
(en miles de unidades monetarias)

	20X7	20X6
Partidas que pueden reclasificarse posteriormente al resultado del periodo:		
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero	4.000	8.000
Inversiones en instrumentos de patrimonio	(18.000)	20.000
Cobertura de flujos de efectivo	(500)	(3.000)
	<u>(14.500)</u>	<u>25.000</u>
Otro resultado integral del ejercicio contable, neto de impuestos^(c)	<u>(14.000)</u>	<u>28.000</u>

- (a) Esto representa la parte de la ganancia de las asociadas atribuible a los propietarios de las mismas, es decir, es después de impuestos y participaciones no controladoras en las asociadas.
- (b) Esto representa la parte del otro resultado integral de las asociadas atribuible a los propietarios de las asociadas es decir, es después de impuestos y participaciones no controladoras en las asociadas. En este ejemplo, el otro resultado integral de las asociadas está compuesto solo por partidas que no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo. Se requiere, por el párrafo 82A(b), que las entidades cuyo otro resultado integral de las asociadas incluye partidas que pueden ser posteriormente reclasificadas al resultado del periodo presenten ese importe en una partida separada.
- (c) El impuesto a las ganancias relacionado con cada partida de otro resultado integral se revela en las notas.
- (d) Esto ilustra la presentación acumulada, con la información a revelar del resultado del ejercicio contable presente y los ajustes por reclasificación presentados en las notas. Alternativamente, puede usarse una presentación bruta.

Grupo XYZ – Estado del resultado del periodo para el año finalizado a 31 de diciembre de 20X7

(Ilustración de la presentación del resultado del periodo y otro resultado integral en dos estados y la clasificación de gastos dentro del resultado del periodo por naturaleza)

(en unidades monetarias)

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

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

NIC 1 GI

Grupo XYZ – Estado del resultado del periodo y otro resultado integral para el año terminado el 31 de diciembre de 20X7
(Ilustración de la presentación del resultado del periodo y otro resultado integral en dos estados)
en unidades monetarias)

	20X7	20X6
Ganancia del año	121.250	65.500
Otro resultado integral:		
Partidas que no se reclasificarán al resultado del periodo:		
Ganancias por revaluación de propiedades inmobiliarias	933	3,367
Nuevas mediciones de los planes de pensiones de beneficios definidos	(667)	1,333
Participación en otro resultado integral en asociadas ^(a)	400	(700)
Impuesto a las ganancias relacionado con partidas que no se reclasificarán ^(b)	(166)	(1.000)
	<u>500</u>	<u>3.000</u>
Partidas que pueden reclasificarse posteriormente al resultado del periodo:		
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero	5.334	10.667
Inversiones en instrumentos de patrimonio	(24.000)	26.667
Cobertura de flujos de efectivo	(667)	(4.000)
Impuesto a las ganancias relacionado con partidas que pueden ser reclasificadas ^(b)	4.833	(8.334)
	<u>(14.500)</u>	<u>25.000</u>
		continúa...

...continuación

Grupo XYZ – Estado del resultado del periodo y otro resultado integral para el año terminado el 31 de diciembre de 20X7
(Ilustración de la presentación del resultado del periodo y otro resultado integral en dos estados)
en unidades monetarias)

	20X7	20X6
Otro resultado integral del ejercicio contable, neto de impuestos	(14.000)	28.000
RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO	<u>107.250</u>	<u>93.500</u>
Resultado integral total atribuible a:		
Propietarios de la controladora	85.800	74.800
Participaciones no controladoras	21.450	18.700
	<u>107.250</u>	<u>93.500</u>

Alternativamente, las partidas de otro resultado integral podrían presentarse netas de impuestos. La referencia al estado del resultado del periodo y otro resultado integral ilustra la presentación de ingresos y gastos en un estado.

- (a) Esto representa la participación en el otro resultado integral de las asociadas atribuible a los propietarios de las asociadas, es decir después de impuestos y participaciones no controladoras en las asociadas. En este ejemplo, el otro resultado integral de las asociadas está compuesto solo por partidas que no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo. Se requiere, por el párrafo 82A(b), que las entidades cuyo otro resultado integral de las asociadas incluye partidas que pueden ser posteriormente reclasificadas al resultado del periodo presenten ese importe en una partida separada.
- (b) El impuesto a las ganancias relativo a cada partida de otro resultado integral se revela en las notas.

Ejemplos del estado del resultado del periodo y otro resultado integral cuando se aplique la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*

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

	20X7	20X6
Ingresos de actividades ordinarias	390.000	355.000
Costo de ventas	(245.000)	(230.000)
Ganancia bruta	145.000	125.000
Otros ingresos	20.667	11.300
Costos de distribución	(9.000)	(8.700)
Gastos de administración	(20.000)	(21.000)
Otros gastos	(2.100)	(1.200)
Costos financieros	(8.000)	(7.500)
Participación en las ganancias de asociadas ^(a)	35.100	30.100
Ganancia antes de impuestos	161.667	128.000
Gasto por impuestos a las ganancias	(40.417)	(32.000)
Ganancia del año procedente de actividades que continúan	121.250	96.000
Pérdida del año procedente de actividades discontinuadas	–	(30.500)
GANANCIA DEL EJERCICIO CONTABLE	121.250	65.500
Otro resultado integral:		
Partidas que no se reclasificarán al resultado del periodo:		
Ganancias por revaluación de propiedades inmobiliarias	933	3.367
Inversiones en instrumentos de patrimonio	(24.000)	26.667
Nuevas mediciones de los planes de pensiones de beneficios definidos	(667)	1.333
Participación en otro resultado integral de asociadas ^(b)	400	(700)
Impuestos a las ganancias relacionados con partidas que no se reclasificarán ^(c)	5.834	(7.667)
	(17.500)	23.000
		<i>continúa...</i>

...continuación

Ejemplos del estado del resultado del periodo y otro resultado integral cuando se aplique la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
Grupo XYZ – Estado del resultado del periodo y otro resultado integral para el ejercicio contable que termina el 31 de diciembre de 20X7
ilustración de la presentación del resultado del periodo y otro resultado integral en un estado y la clasificación de los gastos en la ganancia por función
(en miles de unidades monetarias)

	20X7	20X6
Partidas que pueden reclasificarse posteriormente al resultado del periodo:		
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero ^(d)	5.334	10.667
Coberturas de flujo de efectivo ^(d)	(667)	(4.000)
Impuesto a las ganancias relacionado con partidas que pueden ser reclasificadas ^(c)	(1.167)	(1.667)
	<u>3.500</u>	<u>5.000</u>
Otro resultado integral del ejercicio contable, neto de impuestos	<u>(14.000)</u>	<u>28.000</u>
RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO	<u><u>107.250</u></u>	<u><u>93.500</u></u>
 Ganancia atribuible a:		
Propietarios de la controladora	97.000	52.400
Participaciones no controladoras	24.250	13.100
	<u>121.250</u>	<u>65.500</u>
 Resultado integral total atribuible a:		
Propietarios de la controladora	85.800	74.800
Participaciones no controladoras	21.450	18.700
	<u>107.250</u>	<u>93.500</u>
 Ganancias por acción (en unidades monetarias):		
Básicas y diluidas	<u>0,46</u>	<u>0,30</u>

continúa...

...continuación

Ejemplos del estado del resultado del periodo y otro resultado integral cuando se aplique la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*

Grupo XYZ – Estado del resultado del periodo y otro resultado integral para el ejercicio contable que termina el 31 de diciembre de 20X7

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

(en miles de unidades monetarias)

	20X7	20X6
Alternativamente, podrían presentarse partidas de otro resultado integral en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral netas de impuestos.		
Otro resultado integral del ejercicio contable, después de impuestos:		
Partidas que no se reclasificarán al resultado del periodo:		
Ganancias por revaluación de propiedades inmobiliarias	600	2.700
Inversiones en instrumentos de patrimonio	(18.000)	20.000
Nuevas mediciones de los planes de pensiones de beneficios definidos	(500)	1.000
Participaciones en otro resultado integral de asociadas	400	(700)
	<u>(17.500)</u>	<u>23.000</u>
Partidas que pueden reclasificarse posteriormente al resultado del periodo:		
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero	4.000	8.000
Cobertura de flujos de efectivo	(500)	(3.000)
	<u>3.500</u>	<u>5.000</u>
Otro resultado integral del ejercicio contable, neto de impuestos^(c)	<u>(14.000)</u>	<u>28.000</u>

- (a) Esto representa la parte de la ganancia de las asociadas atribuible a los propietarios de las mismas, es decir, es después de impuestos y participaciones no controladoras en las asociadas.
- (b) Esto representa la parte del otro resultado integral de las asociadas atribuible a los propietarios de las asociadas es decir, es después de impuestos y participaciones no controladoras en las asociadas. En este ejemplo, el otro resultado integral de las asociadas está compuesto solo por partidas que no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo. Se requiere, por el párrafo 82A(b), que las entidades cuyo otro resultado integral de las asociadas incluye partidas que pueden ser posteriormente reclasificadas al resultado del periodo presenten ese importe en una partida separada.
- (c) El impuesto a las ganancias relacionado con cada partida de otro resultado integral se revela en las notas.
- (d) Esto ilustra la presentación acumulada, con la información a revelar del resultado del ejercicio contable presente y los ajustes por reclasificación presentados en las notas. Alternativamente, puede usarse una presentación bruta.

Grupo XYZ – Estado del resultado del periodo para el año finalizado a 31 de diciembre de 20X7

(Ilustración de la presentación del resultado del periodo y otro resultado integral en dos estados y la clasificación de gastos dentro del resultado del periodo por naturaleza)

en unidades monetarias)

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

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

Grupo XYZ – Estado del resultado del periodo y otro resultado integral para el año terminado el 31 de diciembre de 20X7
(Ilustración de la presentación del resultado del periodo y otro resultado integral en dos estados)
(en miles de unidades monetarias)

	20X7	20X6
Ganancia del año	121.250	65.500
Ganancia del año:		
Partidas que no se reclasificarán al resultado del periodo:		
Ganancias por revaluación de propiedades inmobiliarias	933	3.367
Inversiones en instrumentos de patrimonio	(24.000)	26.667
Nuevas mediciones de los planes de pensiones de beneficios definidos	(667)	1.333
Participación en otro resultado integral de asociadas ^(a)	400	(700)
Impuesto a las ganancias relacionado con partidas que no se reclasificarán ^(b)	5.834	(7.667)
	<u>(17.500)</u>	<u>23.000</u>
Partidas que pueden reclasificarse posteriormente al resultado del periodo:		
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero	5.334	10.667
Cobertura de flujos de efectivo	(667)	(4.000)
Impuesto a las ganancias relacionado con partidas que pueden ser reclasificadas ^(b)	(1.167)	(1.667)
	<u>3.500</u>	<u>5.000</u>
Otro resultado integral del ejercicio contable, neto de impuestos	<u>(14.000)</u>	<u>28.000</u>
TOTAL RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO	<u><u>107.250</u></u>	<u><u>93.500</u></u>
 Resultado integral total atribuible a:		
Propietarios de la controladora	85.800	74.800
Participaciones no controladoras	21.450	18.700
	<u><u>107.250</u></u>	<u><u>93.500</u></u>

Alternativamente, las partidas de otro resultado integral podrían presentarse netas de impuestos. La referencia al estado del resultado del periodo y otro resultado integral ilustra la presentación de ingresos y gastos en un estado.

- (a) Esto representa la participación en el otro resultado integral de las asociadas atribuible a los propietarios de las asociadas, es decir después de impuestos y participaciones no controladoras en las asociadas. En este ejemplo, el otro resultado integral de las asociadas está compuesto solo por partidas que no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo. Se requiere, por el párrafo 82A(b), que las entidades cuyo otro resultado integral de las asociadas incluye partidas que pueden ser posteriormente reclasificadas al resultado del periodo presenten ese importe en una partida separada.
- (b) El impuesto a las ganancias relativo a cada partida de otro resultado integral se revela en las notas.

Grupo XYZ**Información a revelar de componentes de otro resultado integral^(a)****Notas****Año que terminó el 31 diciembre de 20X7****(en miles de unidades monetarias)**

	20X7	20X6
Otro resultado integral:		
Diferencias de cambio al convertir negocios en el extranjero ^(b)	5.334	10.667
Inversiones en instrumentos de patrimonio	(24.000)	26.667
Cobertura de flujos de efectivo		
Ganancias (pérdidas) surgidas durante el año	(4.667)	(4.000)
Menos: Ajustes por reclasificación de ganancias (pérdidas) incluidas en el resultado del periodo	4.000	—
	<u>(667)</u>	<u>(4.000)</u>
Ganancias por revaluación de propiedades	933	3.367
Nuevas mediciones de los planes de pensiones de beneficios definidos	(667)	1.333
Participación de otro resultado integral de asociadas	400	(700)
Otro resultado integral	<u>(18.667)</u>	<u>37.334</u>
Impuesto a las ganancias relativo a componentes de otro resultado integral ^(c)	<u>4.667</u>	<u>(9.334)</u>
Otro resultado integral del periodo	<u>(14.000)</u>	<u>28.000</u>

(a) Cuando una entidad opta por una presentación agregada en el estado del resultado integral, los importes de los ajustes por reclasificación y la ganancia o pérdida del ejercicio corriente se presentan en las notas.

(b) No había disposiciones de negocios en el extranjero. Por ello, no hay ajustes por reclasificación para los años presentados.

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

NIC 1 GI

Grupo XYZ

Información a revelar de efectos fiscales relacionados con cada componente de otro resultado integral

Notas

Año que terminó el 31 diciembre de 20X7

(en miles de unidades monetarias)

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

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

	Capital en acciones	Reservas acumuladas	Conversiones de negocios en el extranjero	Inversiones en instrumentos de patrimonio	Coberturas de flujo de efectivo	Superávit de revaluación	Total	Participaciones no controladoras	Total patrimonio
Saldo al 1 de enero de 20X6	600.000	118.100	(4.000)	1.600	2.000	–	717.700	29.800	747.500
Cambios en políticas contables	–	400	–	–	–	–	400	100	500
Saldo reexpresado	600.000	118.500	(4.000)	1.600	2.000	–	718.100	29.900	748.000
Cambios en el patrimonio para 20X6									
Dividendos	–	(10.000)	–	–	–	–	(10.000)	–	(10.000)
Resultado integral total del año ^(a)	–	53.200	6.400	16.000	(2.400)	1.600	74.800	18.700	93.500
Saldo a 31 de diciembre de 20X6	600.000	161.700	2.400	17.600	(400)	1.600	782.900	48.600	831.500
Cambios en el patrimonio para 20X7									
Emission de capital en acciones	50.000	–	–	–	–	–	50.000	–	50.000
Dividendos	–	(15.000)	–	–	–	–	(15.000)	–	(15.000)
									continúa...

...continuación

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

Resultado integral total del año ^(b)	96.600	3.200	(14.400)	800	85.800	21.450	107.250
Transferencia a ganancias acumuladas	–	–	–	(200)	–	–	–
Saldo a 31 de diciembre de 20X7	650.000	243.500	3.200	2.200	903.700	70.050	973.750

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

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

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

(b) El importe incluido en las ganancias acumuladas para el año 20X6 de 96.600 representa la ganancia atribuible a los propietarios de la controladora de 97.000 más las ganancias actuariales de los planes de beneficios por pensiones definidos de 400 (667, menos impuestos 167, menos participaciones no controladoras 100).

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

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

GI7 a
GI9 [Eliminados]

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

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

Hechos

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

Ejemplo de información a revelar

Los objetivos del Grupo al gestionar el capital son:

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

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

continúa...

...continuación

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

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

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

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

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

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

Datos

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

Ejemplo de información a revelar

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

NIC 1 GI

Apéndice
Modificaciones a las guías establecidas en otras NIIF

Las siguientes modificaciones a las guías establecidas en otras NIIF son necesarias para garantizar la congruencia con la versión revisada de la NIC 1. 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 la NIC 1 Norma en 2007 se han incorporado a la guía sobre las NIIF correspondientes publicada en este volumen.

Tabla de Concordancias

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

Párrafo de la NIC 1 suprimido	Párrafo de la NIC 1 (revisada en 2007)
1	1, 3
2	2
3	4, 7
4	Ninguno
5	5
6	6
7	9
8	10
9, 10	13, 14
11	7
12	7
Ninguno	8
Ninguno	11, 12
13 a 22	15 a 24
23, 24	25, 26
25, 26	27, 28
27, 28	45, 46
29 a 31	29 a 31
32 a 35	32 a 35
36	38
Ninguno	39
37 a 41	40 a 44
42, 43	47, 48
44 a 48	49 a 53
49, 50	36, 37
51 a 67	60 a 76
68	54

continúa...

NIC 1 GI

...continuación

Párrafo de la NIC 1 suprimido	Párrafo de la NIC 1 (revisada en 2007)
68A	54
69 a 73	55 a 59
74 a 77	77 a 80
Ninguno	81
78	88
79	89
80	89
81	82
82	83
Ninguno	84
83 a 85	85 a 87
Ninguno	90 a 96
86 a 94	97 a 105
95	107
Ninguno	108
96, 97	106, 107
98	109
101	Ninguno
102	111
103 a 107	112 a 116
108 a 115	117 a 124
116 a 124	125 a 133
124A a 124C	134 a 136
125, 126	137, 138
127	139
127A	Ninguno
127B	Ninguno
128	140
GI1	GI1
Ninguno	GI2

continúa...

...continuación

Párrafo de la NIC 1 suprimido	Párrafo de la NIC 1 (revisada en 2007)
GI2	GI3
Ninguno	GI4
GI3, GI4	GI5, GI6
Ninguno	GI7
Ninguno	GI8
Ninguno	GI9
GI5, GI6	GI10, GI11

