****

****

|  |
| --- |
| Estados Financieros |
| Contabilidad |
| Aquí encontraremos todo lo que se debe saber en forma general sobre la contabilidad, pudiendo así conocer más acerca de las empresas que operan en nuestro país y su funcionamiento. |
| ***INTEGRANTES:***   * KATYA GONZALEZ * ALVARO COLLANTES |

Contenido

[CAPITULO I: Marco Conceptual Del IASB 1](#_Toc404627853)

[Introducción 1](#_Toc404627854)

[Análisis del entorno 1](#_Toc404627855)

[Alcance 2](#_Toc404627856)

[Usuarios de la información financiera 2](#_Toc404627857)

[Objetivos de los estados financieros 2](#_Toc404627858)

[Hipótesis fundamentales 2](#_Toc404627859)

[Características cualitativas de los estados financieros 3](#_Toc404627860)

[Principios Contables 4](#_Toc404627861)

[Elementos de los estados financieros 5](#_Toc404627862)

[Reconocimiento de los estados financieros 6](#_Toc404627863)

[Medida de los estados financieros 7](#_Toc404627864)

[Concepto de capital y mantenimiento del capital 8](#_Toc404627865)

[CAPITULO II: Estado de posición financiera y estado de resultado integral 9](#_Toc404627866)

[Objetivo 9](#_Toc404627867)

[Alcance 9](#_Toc404627868)

[Definiciones 9](#_Toc404627869)

[Los estados financieros con propósito de información general 9](#_Toc404627870)

[Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF 9](#_Toc404627871)

[Materialidad (o importancia relativa). 9](#_Toc404627872)

[Otro resultado global 10](#_Toc404627873)

[Los propietarios 10](#_Toc404627874)

[Estados financieros 10](#_Toc404627875)

[Finalidad de los estados financieros 10](#_Toc404627876)

[Conjunto completo de estados financieros 11](#_Toc404627877)

[Características generales 12](#_Toc404627878)

[Imagen fiel y cumplimiento de las NIIF 12](#_Toc404627879)

[Hipótesis de empresa en funcionamiento 13](#_Toc404627880)

[Hipótesis contable de devengo 14](#_Toc404627881)

[Materialidad o importancia relativa y agrupación de datos 14](#_Toc404627882)

[Compensación 14](#_Toc404627883)

[Periocidad de la información 15](#_Toc404627884)

[Información Comparativa 15](#_Toc404627885)

[Uniformidad de la presentación 16](#_Toc404627886)

[Estructura y Contenido 16](#_Toc404627887)

[Introducción 16](#_Toc404627888)

[Identificación de los estados financieros 16](#_Toc404627889)

[Estado de situación financiera 17](#_Toc404627890)

[Información a presentar en el estado de situación financiera 17](#_Toc404627891)

[La distinción entre corriente y no corriente 18](#_Toc404627892)

[Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas 20](#_Toc404627893)

[Estado de resultado global 21](#_Toc404627894)

[Información a presentar en el estado del resultado global 21](#_Toc404627895)

[Resultado del ejercicio 22](#_Toc404627896)

[Otro resultado global del ejercicio 22](#_Toc404627897)

[Información a presentar en el estado de resultado global o en las notas 23](#_Toc404627898)

[Estado de cambios en el patrimonio neto 24](#_Toc404627899)

[Estado de flujos de efectivo 25](#_Toc404627900)

[Notas 25](#_Toc404627901)

[Estructura 25](#_Toc404627902)

[Revelación de información sobre políticas contables 26](#_Toc404627903)

[Causas de incertidumbre en las estimaciones 27](#_Toc404627904)

[Capital 28](#_Toc404627905)

[Instrumentos financieros con opción de venta clasificados como patrimonio 28](#_Toc404627906)

[Otras informaciones a revelar 29](#_Toc404627907)

[Transición y fecha de vigencia 29](#_Toc404627908)

[Derogación de la NIC 1(revisada en 2003) 29](#_Toc404627909)

[CAPITULO III: Estado de flujos de efectivo y Estado de cambios en el Patrimonio neto 30](#_Toc404627910)

[Estado de Flujos de Efectivo 30](#_Toc404627911)

[Objetivo 30](#_Toc404627912)

[Alcance 30](#_Toc404627913)

[Beneficios de la información sobre flujos de efectivo 30](#_Toc404627914)

[Definiciones 31](#_Toc404627915)

[Efectivo y equivalentes al efectivo 31](#_Toc404627916)

[Presentación del estado de flujos de efectivo 31](#_Toc404627917)

[Actividades de explotación 32](#_Toc404627918)

[Actividades de inversión 32](#_Toc404627919)

[Actividades de financiación 33](#_Toc404627920)

[Información sobre flujos de efectivo de las actividades de explotación 33](#_Toc404627921)

[Información sobre flujos de efectivo de las actividades de inversión y financiación 34](#_Toc404627922)

[Información sobre flujos de efectivo en términos netos 34](#_Toc404627923)

[Flujos de efectivo en moneda extranjera 35](#_Toc404627924)

[Intereses y dividendos 35](#_Toc404627925)

[Impuestos sobre las ganancias 36](#_Toc404627926)

[Inversiones en dependientes, asociadas y negocios conjuntos 36](#_Toc404627927)

[Adquisiciones y enajenaciones de dependientes y otras unidades de negocio 36](#_Toc404627928)

[Transacciones no monetarias 37](#_Toc404627929)

[Componente de la partida efectivo y equivalente al efectivo 37](#_Toc404627930)

[Fecha de vigencia 37](#_Toc404627931)

[Otras informaciones a revelar 37](#_Toc404627932)

[Bibliografía 39](#_Toc404627933)

**Índice de tablas**

[Tabla 1:Compara las características cualitativas establecidas en el IASB (NIC-M) y en el PGC de 1190. 1](#_Toc404466952)

[Tabla 2:Se muestra la equivalencia entre los principios establecidos por el PGC de 1990 y la concepción de cada uno de ellos en el marco conceptual del IASB 3](#_Toc404466953)

[Tabla 3:La aceptación del valor razonable por parte del IASB 6](#_Toc404466954)

[Tabla 4:Ejercicio de clasificación que utiliza el método de la naturaleza de los gastos 13](#_Toc404466955)

[Tabla 5:Un ejemplo de clasificación utilizando el método de gastos por función 14](#_Toc404466956)

**Índice de imágenes**

[Ilustración 1 CAPITAL DE UNA EMPRESA 8](#_Toc404544212)

[Ilustración 2 Estados financieros 11](#_Toc404544213)

[Ilustración 3 Contabilidad 38](#_Toc404544214)

**Índice de ecuaciones**

[Ecuación 1 Ecuación contable 1](#_Toc404544958)

[Ecuación 2 capital contable 1](#_Toc404544959)

[Ecuación 3 utilidades retenidas 1](#_Toc404544960)

# CAPITULO I: Marco Conceptual Del IASB[[1]](#footnote-1)

Ecuación 1 Ecuación contable

Ecuación 2 capital contable

Ecuación 3 utilidades retenidas

## Introducción

L

a misión fundamental del marco conceptual es explicar el objetivo de la información financiera empresarial, las características cualitativas que determinan su utilidad, las hipótesis fundamentales que responde, cuáles son los estados financieros y su definición, las reglas que utilizan para el reconocimiento y la valoración de los mismos y los criterios adecuados utilizados para el mantenimiento del capital en las empresas.

Los componentes que integran el marco conceptual del IASB son los siguientes:

1. Análisis del entorno
2. Alcance
3. Usuarios de la información financiera
4. Objetivos de los estados financieros
5. Hipótesis fundamentales
6. Características cualitativas de los estados financieros
7. Principios contables
8. Elementos de los estados financieros
9. Reconocimiento de los estados financieros
10. Medida de los estados financieros
11. Concepto de capital y mantenimiento del capital

## Análisis del entorno

El primer elemento del marco conceptual es la observación del conjunto de rasgos básicos que definen global y genéricamente las características del entorno. La construcción del marco teórico debe partir de las características del contexto, las cuales determinarán los sucesivos escalones posteriores.

Las normas contables no deben estar definidas de forma permanente y universal, sino que deben adaptarse al entorno en respuesta a los cambios de las condiciones socio-económicas, de la tecnología y de los conocimientos. Por esta razón, la información contable debe irse modificando, ante las variaciones del entorno económico, para ajustarse en la mayor medida a las necesidades informativas de sus usuarios.

## Alcance

El marco conceptual de las IASB afecta a todos los estados financieros elaborados con propósitos de información general y es aplicable a todo tipo de sociedades o grupos industriales, comerciales o de negocios, públicas o privadas.

## Usuarios de la información financiera

Como usuarios de los estados financieros, la NIC-M entiende que serán todos aquellos que utilicen la información financiera para satisfacer sus necesidades de información, entre los que destaca a los inversores, empleados, prestamistas, proveedores y otros acreedores comerciales, clientes , gobiernos , organismos públicos y público en general.

## Objetivos de los estados financieros

El IASB (NIC-M, párrafo 12) establece que el objetivo de los estados financieros es “suministrar información acerca de la situación financiera, actividad y flujos de fondos de una empresa. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas.

## Hipótesis fundamentales

Las hipótesis contables son el conjunto de reglas fundamentales y generales que rigen la generación de la información financiera, ya que sirven de marco de referencia para la elaboración y aplicación de reglas concretas.

Las propuestas de marco conceptual deben elegir entre las diferentes alternativas para establecer sus hipótesis contables, teniendo en cuenta que cada elección debe estar establecida en congruencia con los escalones anteriores del proceso deductivo, y a su vez influye decididamente en el tipo de normas que el marco teórico tendrá.

La NIC-M establece como únicas hipótesis el devengo y la gestión continuada. Ambas están reconocidas como principios contables en el PGC[[2]](#footnote-2) de 1990. Por su parte, el marco contable español acepta como hipótesis básicas el enfoque del propietario, una hipótesis de gestión continuada apoyada en el coste histórico, la hipótesis de devengo, el mantenimiento de capital financiero nominal, la hipótesis de estabilidad en el valor de la moneda y la protección jurídica de los acreedores.

Para el IASB, las hipótesis fundamentales que sirven para la confección de los estados financieros principales son el devengo y la empresa en funcionamiento. En virtud del devengo “los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente líquido), así mismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los periodos con los cuales se relacionan” (IASB: NIC-M, párrafo 22). Por su parte, la gestión continuada supone que “los estados financieros se preparan normalmente sobre la base de que la empresa está en funcionamiento y continuará sus actividades de explotación dentro de un futuro previsible” (IASB: NIC-M, párrafo 23)

Un debate clásico en la contabilidad internacional es la elección del criterio de devengo el criterio de caja como distribuidor de la cifra de beneficios y pérdidas del ejercicio para elaborar la Cuenta de Resultados. EL devengo equivale al reconocimiento de los resultados en función de corrientes reales constitutivas de ingresos y gastos. El criterio de caja acepta su reconocimiento en función de corrientes monetarias, de tal forma, que reconoce los resultados en el momento que se produce el cobro o el pago, sin registrar las cuentas pendientes de cobrar o pagar.

El marco conceptual del IASB no tiene la finalidad de obtener los valores liquidativos de la sociedad, por lo que incluye la hipótesis de empresa en funcionamiento, negocio en marcha o gestión continuada. El concepto de gestión continuada se deriva de una forma de entender la actividad empresarial, en la que la empresa nace sin una limitación temporal para desarrollar sus operaciones, es decir, presupone que la gestión de la empresa será limitada en el tiempo. Esta duración ilimitada puede ser interpretada como que su actividad se prolongará mientras sea capaz de cumplir sus objetivos.

## Características cualitativas de los estados financieros

La aplicación del método lógico-deductivo precisa especificar las características cualitativas de la información financiera necesarias para satisfacer el objetivo establecido, con el que deben mantener el adecuado nivel de coherencia.

Las características cualitativas son el criterio discriminador de los niveles necesarios de utilidad para alcanzar el objetivo del marco conceptual; es decir, son el criterio para seleccionar y evaluar las normas contables, “(…) resolviendo la información incógnita de lo adecuado o inadecuado de la información manejada” (IASB, NIC-M, párrafo 24)

Las características cualitativas forman parte del entramado conceptual que tiene como objetivo ofrecer información al usuario. El itinerario correcto es definir el objetivo, y una vez establecido, considerar las características cualitativas deseables para conseguirlo, que a su vez serán la base de la definición de las hipótesis contables.

Cada marco teórico debe mostrar, en las características cualitativas de la información, los requerimientos informativos para atender las necesidades de su usuario-objetivo.

Tabla 1: Compara las características cualitativas establecidas en el IASB (NIC-M) y en el PGC de 1190.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Características Cualitativas | PGC 1990 | IASB( NIC-M) |
| Relevancia | Sí | Sí |
| Fiabilidad | Sí | Sí |
| Identificabilidad | - | - |
| Claridad | - | - |
| Relevancia | Sí | Sí |
| Fiabilidad | Sí | Sí |
| Identificabilidad | - | - |
| Claridad | - | - |
| Comparabilidad | Sí | Sí |
| Imparcialidad/ Neutralidad | - | Sí |
| Objetividad | - | - |
| Verificabilidad | - | - |
| Oportunidad | Sí | Sí |
| Razonabilidad | - | - |
| Economicidad | - | Sí |
| Imagen fiel | - | - |
| Integridad | - | Sí |
| Sustancia sobre forma | - | Sí |
| Prudencia | - | Sí |
| Uniformidad | - | - |
| Comprensibilidad | Sí | Sí |
| Cuantificación | - | - |
| Valor predictivo | - | - |
| Valor de confirmación | - | - |
| Importancia relativa | - | Sí |
| Equilibrio entre cualidades | - | - |

La situación ideal para conseguir todas las características como output del sistema contable, pero es utópico intentar abarcarlas todas, ya que el aumento de una de ellas puede llevar aparejado la disminución de otra. De esta forma, cobra importancia el concepto de jerarquía de las características cualitativas, esto es, cuáles de estas características deben ser alcanzadas con preferencia sobre el resto.

El IASB (NIC-M, párrafo 24) establece 4 principales características cualitativas de la información financiera: la comprensibilidad, la comparabilidad, la fiabilidad y la relevancia.

El IASB define a las 4 características de la siguiente manera:

* **Comprensibilidad**

Los estados financieros deben presentarse de forma comprensible para los usuarios, que se supone que tienen un “conocimiento razonable de las actividades económicas y el mudo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar información razonable diligencia” (IASB: NIC-M, párrafo 25).

* **Relevancia**

El IASB define al relevancia de la siguiente forma: “ la información posee la cualidad de relevancia cuando ejerce influencia sobre las decisiones económicas de los que la utilizan , ayudándoles a evaluar suceso pasados, presentes o futuros , o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente” (IASB: NIC-M, párrafo 26).

Esta información está afectada por 2 factores: su naturaleza y su importancia relativa o materialidad, entendiendo como tal” cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas en base de los estados financieros “(IASB: NIC-M, párrafo 29).

* **Fiabilidad**

“ La información posee la cualidad de fiabilidad cuando está libre de error material y sesgo, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar o de lo que puede esperarse razonablemente que represente” (IASB: NIC-M, párrafo 31). Para que dicha cualidad se cumpla, la información debe representar fielmente todas las transacciones y demás sucesos, con un predominio de la sustancia sobre la forma para evitar que los activos o gastos sean infravalorados y además de forma completa dentro de ciertos límites (importancia relativa y coste).

* **Comparabilidad**

Los usuarios tienen que ser capaces de poder comparar los estados financieros de una empresa a lo largo del tiempo y de los de empresas diferentes entre sí. Para ello se exige que el usuario conozca los criterios que se han seguido al elaborar dichos estados (lo que no implica necesariamente la uniformidad de los mismos), y deben ofrecerse los datos de ejercicios anteriores (IASB: NIC-M, párrafo 24-46).

Una vez definidas las características principales, el IASB establece 2 restricciones de la información.

* **Oportunidad**

El retraso en el suministro de la información puede provocar que la misma pierda su relevancia.

* **Equilibro entre costes y beneficios**

Los beneficios derivados de la información deben ser superiores al coste de su obtención, si bien en ocasiones ambas magnitudes no son comparables al no ser el mismo usuario el que produce y suministra la información del que se beneficia de ella.

## Principios Contables

El marco conceptual del IASB no contempla la figura de los principios contables. Lac ciencia contable diferencia 2 conceptos: la hipótesis y los principios contables. Una hipótesis es la suposición de la que se parte para definir unos principios contables, siendo un paso previo a la aplicación de éstos. Los principios se sitúan en un escalón inferior del itinerario lógico-deductivo respecto a las hipótesis, de tal forma que los principios están definidos basándose en ellas y únicamente alcanzarán los objetivos del marco conceptual si aceptan las hipótesis contables. Así, las hipótesis contables anteriormente establecidas.

Analizando su significado, el término principio contable posee 2 niveles de aplicación: conjunto de reglas concretas aplicables a situaciones específicas o macroreglas básicas. La primera es recogida tradicionalmente en Estados Unidos, mientras que la segunda es la aceptada por el PGC español, al denominar principios contables a las macroreglas básicas y normas de valoración a las reglas concretas aplicables a situaciones específicas.

Pero cualquiera que sea el significado utilizando, la incorporación de los principios contables, como figura independiente, al itinerario deductivo está en un claro proceso de pérdida de importancia. En la actualidad, la contabilidad asiste a un progresivo abandono del establecimiento tradicional de los principios contables, incorporando sus contenidos al resto de los elementos del marco conceptual.

Este proceso supone la reordenación de los conceptos, así como algunas variaciones de denominación, de forma que se adapten mejor a las construcciones teóricas realizadas en la epistemología contable de las últimas décadas. En esta nueva forma de entender el marco conceptual, los antiguos principios contables sobreviven con otra denominación, como hipótesis contables, características cualitativas o incorporados en los criterios de reconocimiento y valoración.

Tabla 2: Se muestra la equivalencia entre los principios establecidos por el PGC de 1990 y la concepción de cada uno de ellos en el marco conceptual del IASB

|  |  |
| --- | --- |
| Principios Contables del PGC de 1990 | Marco Conceptual del IASB |
| Empresa en funcionamiento | Hipótesis contable |
| Devengo | Hipótesis contable |
| Uniformidad | Característica cualitativa asociada a comparabilidad |
| Prudencia | Característica cualitativa asociada a fiabilidad |
| Importancia relativa | Característica cualitativa asociada a relevancia |
| Registro | Criterio de reconocimiento |
| Correlación de ingresos y gastos | Criterio de reconocimiento |
| Principio de realización | Criterio de reconocimiento |
| Precio de adquisición | Posible criterio de valoración |
| No compensación | No considerado expresamente |

La consideración de la prudencia como una característica cualitativa no principal tiene repercusiones importantes, sobre todo el reconocimiento de gastos[[3]](#endnote-1) e ingresos[[4]](#endnote-2), aunque sean provisionales (no definitivos) , como si fuesen definitivos. Por ejemplo, las diferencias de cambio, tanto las positivas como las negativas, se llevan a resultados del ejercicio.

Como los resultados potenciales se destinan siempre a resultados, como si fuesen definitivos, para el IASB no existen las provisiones compensadoras de activos. Derivado de ello, las únicas provisiones recogidas por el IASB son las de pasivo, definidas en la IAS 37, asimilables parcialmente a las provisiones de riesgos y gastos del subgrupo 14 del PGC de 1990.

## Elementos de los estados financieros

Para definir los componentes de los estados financieros, la NIC-M distingue entre elementos que afectan la situación financiera (activo, pasivo y patrimonio[[5]](#endnote-3) neto) y los elementos relacionados con la actividad (ingresos y gastos).

El activo es un recurso controlado por la empresa como consecuencia de sucesos pasados, del cual se esperan obtener en el futuro beneficios económicos.

Un pasivo es una deuda actual de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para satisfacerla, se espera que la empresa se desprenda de recursos que incorporen beneficios económicos.

El patrimonio neto es la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidas todas sus obligaciones.

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos , producidos a lo largo del ejercicio contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones , que dan como resultado aumentos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de ese neto patrimonial.

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos , producidos a lo largo del ejercicio contable, en forma de salidas o depreciaciones del valor de los activos, o bien como el surgimiento de obligaciones , que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este neto patrimonial.

No hay identificación autónoma de ingresos y gastos, por lo que se deben localizar y valorar atendiendo al nacimiento o cambio de valor de los activos[[6]](#endnote-4) y pasivos[[7]](#endnote-5), que no tengan relación con las transacciones realizadas con los propietarios. De esta forma, se producen gastos por depreciación de los activos o por nacimientos de pasivos, mientras que se producen ingresos por revalorización de los activos o por decremento del valor de los pasivos.

Las definiciones anteriores muestran condiciones diferentes a las del PGC de 1990 para la identificación de los elementos que componen el balance de situación. Por ejemplo no podrán ser calificados como activo los gastos de establecimiento de la empresa. De la misma forma, el pasivo devengado por fondos de pensiones u obligaciones similares con los trabajadores cumple la definición de pasivo del IASB, mientras que una provisión para pérdidas futuras o para reparar un daño todavía no causado no podría ser nunca registrada como un pasivo.

Los criterios definitorios tienen una gran repercusión sobre el modo de contabilizar un gran número de partidas, entre ellas, las más llamativas, son las que modifican la concepción de algunas partidas que eran recogidas como activos por la legislación española. Entre las principales diferencias de tratamiento entre las IFRS y el PGC de 1990 se encuentran las siguientes:

* Los gastos de establecimiento se imputan a gasto en el momento en que se incurren, no pudiéndose activar.
* Los gastos de ampliación de capital deben ser contabilizados como menor de patrimonio neto.
* Respecto a los gastos de I+D[[8]](#footnote-3), solo se podrán activar gastos de desarrollo, bajo ciertas condiciones, mientras que los gastos de investigación no son activables nunca.
* Los gastos de formalización de deudas se presentan neteados de la deuda del pasivo, imputándose a gastos durante la vida del préstamo.
* Las acciones propias se presentan disminuyendo el patrimonio neto. El resultado de las operaciones con acciones propias se registra en reservas y no en el resultado del ejercicio.

## Reconocimiento de los estados financieros

El IASB (NIC-M, párrafo 82) entiende por reconocimiento el “proceso de incorporación, en el balance de situación o en estado de resultados, de una partida que cumpla la definición”.

El reconocimiento de los elementos de los estados financieros requiere de 2 condiciones:

1. Que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa.
2. Que la partida tenga un coste o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Cuando no sea posible reconocer un activo, un pasivo, un gasto o un ingreso, ya sea porque la posibilidad de obtener los beneficios derivados es sólo posible (no probable) o porque es imposible valorar la partida, cabe la posibilidad de informar de ello en Notas a los estados financieros. Informar por medio de Notas no tiene la misma validez que reconocer el elemento, y debe considerarse un sustitutivo de peor calidad, que viene obligado por razones de imposibilidad.

Los criterios de reconocimiento tienen repercusiones sobre un gran número de partidas, por ejemplo sobre las provisiones (NIC 37). La IFRS (International Financial Reporting Standard), en español las NIIF[[9]](#footnote-4), establecen mayores restricciones para registrar provisiones. Las provisiones deben obedecer a una obligación real (legislativa, contractual o derivada de la costumbre del sector), deben generar una salida de recursos y deben ser estimables. Estos suponen que no pueden reconocerse como tales, los pasivos contingentes , definidos como obligaciones que derivan de eventos pasados pero cuya efectividad depende de la ocurrencia o no de uno o varios eventos inciertos que no están enteramente bajo el control de la sociedad( si bien deben desglosarse en Notas , salvo que la posibilidad de ocurrencia sea remota). Tampoco son aceptables las provisiones genéricas.

## Medida de los estados financieros

La medida es “el proceso de determinación de las cantidades monetarias por las que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros para su inclusión en el balance de situación y el estado de resultado” (IASB: NIC-M, párrafo 99). El IASB incluye como bases de valoración de activos el coste histórico, coste de reposición, valor de realización y valor actual neto.

Los gastos y los ingresos no tienen medición independiente, ya que surgen simultáneamente con la aparición de los activos y pasivos o con las variaciones en las valoraciones de éstos. El desarrollo de los mercados de bienes, de servicios y de instrumentos financieros ha hecho que las normas contables utilicen cada vez más frecuentemente una forma de valoración que se deriva de las anteriores, el valor razonable, concebido como el precio que se pagaría por un activo o el importe por el que se cancelaría un pasivo en una transacción realizada entre partes interesadas, conocedoras e independientes. Cuando existe o se puede determinar de forma precisa, el valor razonable es una referencia obligada para la información financiera.

El valor razonable es la traducción del término *fair value* del IASB; este organismo (NIC 39, párrafo 19) define el valor razonable como ” (…) la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor experimentado, en una transacción libre”. Esta concepción es asimilable al valor venal definido en el PGC, en el que “(…) se tendrá en cuenta el estado y el lugar donde se encuentre dicho bien” (PGC: 1990 norma de valoración 2.4)

La inclusión del valor razonable en el marco conceptual es uno de los pasos más importantes dado por la contabilidad, pues empieza a admitir las estimaciones masivas y permite ignorar principios que parecían dogmas (principio de precio de adquisición y principio de prudencia con tratamiento asimétrico de los ingresos y gastos). El IASB resta importancia a las cuestiones sin resolver sobre la valoración razonable, ya que también en la contabilización con criterios históricos hay cuestiones pendientes de resolver.

La forma de aplicar el fair value a los activos es corregir, tanto los aumentos de valor como las disminuciones, sin necesidad de realización, lo que conlleva no aplicar el principio de precio de adquisición, ni la asimetría del principio de prudencia valorativa, ni la necesidad de estar realizado para ser reconocido un resultado ni la pretensión de obtener una valoración totalmente objetiva.

La introducción del valor razonable en la contabilidad ha iniciado una evolución que puede ser definitiva, pues se encuentra en un proceso continuo de aplicar el valor razonable cada vez a más partidas. Esta evolución puede observarse en la tendencia de la regulación del IASB, donde existe una modificación progresiva del coste histórico por el valor razonable, aplicándolo cada vez a un mayor número de elementos de la empresa. En estos momentos el criterio es permitido para inmovilizados materiales (NIC 16), intangibles (NIC 38), instrumentos financieros (NIC 39), inmovilizados materiales cuya finalidad sea la inversión (NIC 40) y activos de naturaleza agrícola (NIC 41).

Tabla 3: La aceptación del valor razonable por parte del IASB

|  |  |
| --- | --- |
| ELEMENTOS | NORMA DEL IASB |
| Activos biológicos y productos agrícolas | NIC 41 de 2000(pár. 10) |
| Inversiones, como terrenos o edificios utilizados para generar rendimientos o plusvalías, y no para usarlos en la producción de bienes y servicios, ni para propósitos administrativos. | NIC 40 de 2000(pár.40) |
| Inversiones financieras | NIC 39 de 1999(pár.69) |
| Activos tangibles para su uso en la producción de bienes y servicios, arrendamientos a terceros o para propósitos administrativos | NIC 16 revisada en 1998(pár. 29) |
| Activos controlados por adquisición de empresas | NIC 22 revisada en 1998(pár. 22) |
| Activos intangibles | NIC 38 de 1998(pár.76) |
| Activos no monetarios adquiridos por canje o permuta | NIC 38 de 1998(pár.34)  NIC 16 revisada en 1998(pár.21) |
| Activos monetarios subvencionados | NIC 38 de 1998(pár.33)  NIC 20 de 1994(pár.23) |
| Cuentas a cobrar relacionadas con ingresos por venta de existencias o de inmovilizados reclasificados para su venta | NIC 18 revisada en 1993(pár.11) |
| Activos no monetarios valorados en moneda extranjera | NIC 21 de 1993(pár.11) |

En el IASB existe un tratamiento complejo para aplicar el valor razonable, ya que para algunos elementos es obligatorio (instrumentos financieros a valor razonable con cambios en los resultados, instrumentos financieros disponibles para la venta, derivados, activos biológicos y productos agrícolas), mientras que para otros es potestativo (inversiones mobiliarias, inmovilizados inmateriales e inmovilizados materiales productivos o de administración).

Además en algunas partidas el reconocimiento por este criterio de valoración es desde el inicio de la contabilización (instrumentos financieros a valor razonable con cambios en los resultados, instrumentos financieros disponibles para la venta, derivados, activos biológicos y productos agrícolas), mientras que en otros es en las valoraciones posteriores a la adquisición, que siempre se realiza con criterios históricos( inversiones mobiliarias, inmovilizados inmateriales e inmovilizados materiales productivos o de administración).

Por último, el destino de las variaciones producidas por la aplicación del valor razonable de algunos elementos es la cuenta de resultados (instrumentos financieros a valor razonable con cambios en los resultados, derivados, activos biológicos y productos agrícolas e inversiones mobiliarias), mientras que para otros es el patrimonio neto (instrumentos financieros disponibles para la venta, inmovilizados inmateriales e inmovilizados materiales productivos o de administración).

### Concepto de capital y mantenimiento del capital

En contabilidad, el concepto de capital puede ser entendido desde el punto de vista financiero (consideración del dinero invertido), o físico (capacidad productiva). De acuerdo con estas definiciones, la NIC-M distingue 2 conceptos de mantenimiento de capital: en términos financieros (si el montante financiero de los activos netos al final del periodo excede al que existía al principio, medido bien en unidades monetarias nominales o en términos de poder adquisitivo constante) o en términos físicos (comparación de la capacidad productiva al principio y al final del periodo).

El mantenimiento del capital monetario en términos nominales no podrá reconocer incrementos en el valor de los activos si no han sido intercambiados los mismos (IASB: NIC-M, párrafo 108). Si se opta por el concepto de mantenimiento según el poder adquisitivo constante, sólo podrá considerarse resultado la parte que exceda del incremento de precio registrado por los activos.

Si, por el contrario, se decide interpretar el mantenimiento del capital en términos físicos, cualquier cambio sufrido por los precios será considerado variación en el patrimonio neto, no siendo resultado.

El IASB concede libertad a las entidades contables para elegir su modelo contable, siempre y cuando se mantengan las características de fiabilidad y relevancia. Aunque el IASB permite utilizar un concepto físico del capital, de manera que la entidad obtenga ganancias sólo cuando ha retenido de los ingresos los importes necesarios para preservar su capacidad productiva, asume que está en desuso actualmente. El propio organismo considera que lo más habitual es que las empresas utilicen un concepto financiero, y que, para determinar el resultado conseguido, tienda a preservar el poder adquisitivo del capital inicial lo que se puede conseguir utilizando ajustes en función del índice general de precios para los fondos propios aportados por los propietarios. Esta práctica puede no resultar justificable cuando la inflación es moderada, pero se hace preceptiva en una situación hiperinflacionista.

Ilustración 1 CAPITAL DE UNA EMPRESA

[](http://www.sri.gob.ec/web/guest/home)

**Ir a Capítulo Anterior**

# CAPITULO II: Estado de posición financiera y estado de resultado integral

## Objetivo

El objetivo de esta Norma es establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósito de información general, para asegurar la comparabilidad de los mismos, tanto con los estados financieros de la propia entidad correspondientes a ejercicios anteriores, como con los de otras entidades. Esta Norma establece requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, directrices para determinar su estructura y requisitos mínimos sobre su contenido.

## Alcance

* Una entidad aplicará esta Norma al preparar y presentar estados financieros con propósitos de información general conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).
* En otras NIIF se establecen los requerimientos de reconocimiento, valoración y revelación de información para transacciones y otros sucesos de carácter específico.
* Esta Norma no será de aplicación a la estructura y contenido de los estados financieros intermedios condensados que se elaboren de acuerdo con la NIC 34 Información financiera intermedia. Sin embargo, los párrafos 15 a 35 se aplicarán a dichos estados financieros. Esta Norma se aplicará de la misma forma en todas las entidades, incluyendo aquellas que presentan estados financieros consolidados y aquellas que presentan estados financieros separados, tal como se definen en la NIC 27 Estados financieros consolidados y separados.
* Esta Norma utiliza terminología propia de las entidades con ánimo de lucro, incluyendo aquéllas pertenecientes al sector público. Si aplica esta Norma entidades que realizan actividades no lucrativas en el sector privado o en el sector público, podrían verse obligadas a modificar las descripciones utilizadas para ciertas partidas de los estados financieros, e incluso a cambiar las denominaciones de los estados financieros.
* De forma análoga, las entidades que carecen de patrimonio neto, tal como se define en la NIC 32 Instrumentos financieros: Presentación (por ejemplo, algunos fondos de inversión), y aquellas entidades cuyo capital social no es patrimonio neto (por ejemplo, algunas entidades cooperativas) podrían tener necesidad de adaptar la presentación en los estados financieros de las participaciones de sus miembros o participantes.

## Definiciones

Los siguientes términos se emplean en esta Norma, con los significados que a continuación se especifica:

Los estados financieros con propósito de información general (denominados “estados financieros”) son aquéllos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

**Impracticable**. La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no puede aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF**)** son las Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden:

1. Normas Internacionales de Información Financiera.
2. Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).
3. Las interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera(CINIIF) o el antiguo Comité de Interpretaciones (SIC).

Materialidad (o importancia relativa). Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se haya producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

La evaluación acerca de si una omisión o inexactitud puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, considerándose así material o con importancia relativa, requiere tener en consideración las características de dichos usuarios. El Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera establece, en el párrafo 25, que: “se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia”. Por ello, la evaluación precisa tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, se vean influidos usuarios con las características descritas, al tomar decisiones económicas.

Las notas contienen información adicional a la presentada en el estado de situación financiera, estado del resultado global, cuenta de resultados separada (si se presenta), estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo. En ellas se suministran descripciones narrativas o desagregaciones de estos estados e información sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en los mismos.

Otro resultado global comprende partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado tal como lo requieren o permiten otras NIIF.

Los componentes de otro resultado global incluyen:

1. Cambios en las reservas de revalorización (véase la NIC 16 Inmovilizado material y la NIC 38 Activos intangibles).
2. Ganancias y pérdidas actuariales en planes de prestaciones definidas reconocidas de acuerdo con el párrafo 93A de la NIC 19 Retribuciones a los empleados.
3. Ganancias y pérdidas producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21 Efectos de la variación en los tipos de cambio de la moneda extranjera).
4. Ganancias y pérdidas derivadas de la revisión de la valoración de los activos financieros disponibles para la venta (véase la NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración).
5. La parte eficaz de ganancias y pérdidas en instrumentos de cobertura en una cobertura del flujo de efectivo (véase la NIC 39).

Los propietarios son poseedores de instrumentos clasificados como patrimonio neto.

El resultadoes el total de ingresos menos gastos, excluyendo los componentes de otro resultado global.

Los ajustes por reclasificación son importes reclasificados en el resultado en el ejercicio corriente que fueron reconocidos en otro resultado global en el ejercicio corriente o en ejercicios anteriores.

El resultado global total es el cambio en el patrimonio neto durante un ejercicio, que procede de transacciones y otros sucesos, distintos de aquellos cambios derivados de transacciones con los propietarios en su condición de tales.

El resultado global total comprende todos los componentes del “resultado” y de “otro resultado global”.

Aunque esta Norma utiliza los términos “otro resultado global”, “resultado” y “resultado global total”, una entidad puede utilizar otros términos para denominar los totales, siempre que el significado quede claro. Por ejemplo, una entidad puede utilizar el término “resultado neto” para denominar al resultado.

Los siguientes términos se describen en la NIC 32 Instrumentos financieros: Presentación y se utilizan en esta Norma con el significado especificado en dicha NIC 32:

1. Instrumento financiero con opción de venta clasificado como un instrumento de patrimonio (descrito en los párrafos 16A y 16B de la NIC 32).
2. Un instrumento que impone a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad sólo en el momento de la liquidación y se clasifica como un instrumento de patrimonio (descrito en los párrafos 16C y 16D de la NIC 32).

## Estados financieros

### Finalidad de los estados financieros

Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, el rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados. Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministrarán la siguiente información acerca de una entidad:

1. Activos.
2. Pasivos.
3. Patrimonio neto.
4. Ingresos y gastos, en los que se incluyen las ganancias y pérdidas.
5. Aportaciones de los propietarios y las distribuciones a los mismos en su condición de tales
6. Flujo de efectivo.

Esta información, junto con la contenida en las notas, ayudará a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros de la entidad y, en particular, su distribución temporal y el grado de certidumbre. 

Ilustración 2 Estados financieros

### Conjunto completo de estados financieros

Un conjunto completo de estados financieros comprende:

1. Un estado de situación financiera al final del ejercicio,
2. Un estado del resultado global del ejercicio.
3. Un estado de cambios en el patrimonio neto del ejercicio.
4. Un estado de flujos de efectivo del ejercicio
5. Notas, que incluyen un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa.
6. Un estado de situación financiera al principio del ejercicio comparativo más antiguo en el que una entidad aplica una política contable retroactivamente o realiza una reexpresión retroactiva de partidas incluidas en sus estados financieros, o cuando reclasifica partidas de dichos estados financieros.

Una entidad puede utilizar, para referirse a los anteriores estados, denominaciones distintas a los utilizadas en esta Norma.

Una entidad presentará con el mismo nivel de importancia todos los estados financieros que formen un conjunto completo de estados financieros.

Tal como permite el párrafo 81, una entidad puede presentar los componentes del resultado como parte de un único estado del resultado global o en una cuenta de resultados separada. Cuando se presenta una cuenta de resultados, forma parte de un conjunto completo de estados financieros y deberá mostrarse inmediatamente antes del estado del resultado global.

Muchas entidades presentan, adicionalmente a sus estados financieros, un análisis financiero, elaborado por la dirección, que describe y explica las características principales del rendimiento y situación financieros de la entidad, así como las incertidumbres más importantes a las que se enfrenta. Este informe puede incluir un examen de:

1. Los principales factores e influencias que han determinado el rendimiento financiero, incluyendo los cambios en el entorno en que opera la entidad, la respuesta que la entidad ha dado a tales cambios y su efecto, así como la política de inversiones que sigue para mantener y mejorar el mismo , incluyendo su política de dividendos.
2. Las fuentes de financiación de la entidad, así como su objetivo respecto al coeficiente de deudas sobre patrimonio neto.
3. Los recursos de la entidad no reconocidos en el estado de situación financiera según las NIIF.

Muchas entidades también presentan, adicionalmente a sus estados financieros, informes y estados tales como informes medioambientales y estados del valor añadido, particularmente en sectores industriales en los que los factores del medioambiente resultan significativos y donde los trabajadores se consideran un importante grupo de usuarios. Estos informes y estados, presentados adicionalmente a los estados financieros, quedan fuera del alcance de las NIIF.

## Características generales

### Imagen fiel y cumplimiento de las NIIF

Los estados financieros reflejarán fielmente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad. La imagen fiel exige la representación fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros eventos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el Marco conceptual. Se presumirá que la aplicación de las NIIF, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.

Una entidad cuyos estados financieros cumplan las NIIF efectuará, en las notas, una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento. Una entidad no declarará que sus estados financieros cumplen con las NIIF a menos que satisfagan todos los requerimientos de éstas.

En la práctica totalidad de las circunstancias, una entidad logrará una presentación razonable cumpliendo con las NIIF aplicables. Una presentación razonable también requiere que una entidad:

1. Seleccione y aplique las políticas contables de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores. La NIC 8 establece una jerarquía normativa, a considerar por la dirección en ausencia de una NIIF que sea aplicable específicamente.
2. Presente información, incluida la relativa a las políticas contables, de forma que sea relevante, fiable, comparable y comprensible.
3. Suministre información adicional, siempre que los requerimientos exigidos por las NIIF resulten insuficientes para permitir a los usuarios comprender el impacto de determinadas transacciones, de otros eventos o condiciones, sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad.

Una entidad no puede rectificar políticas contables inapropiadas mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo.

En la circunstancia extremadamente rara de que la dirección concluyera que cumplir con un requerimiento de una NIIF llevaría a una interpretación errónea, tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco conceptual, la entidad no lo aplicará, según se establece en el párrafo 20, siempre que el marco regulatorio aplicable requiera, o no prohíba, esta falta de aplicación.

Cuando una entidad no aplique un requerimiento establecido en una NIIF de acuerdo con el párrafo 19, revelará:

1. Que la dirección llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo.
2. Que se ha cumplido con las NIIF aplicables, excepto en el caso particular del requerimiento no aplicado para lograr una presentación razonable.
3. El título de la NIIF que la entidad ha dejado de aplicar, la naturaleza de la disensión, incluyendo el tratamiento que la NIIF requeriría, la razón por la que ese tratamiento llevaría a una interpretación errónea tal que entrase en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco conceptual, junto con el tratamiento alternativo adoptado.
4. Para cada ejercicio sobre el que se presente información, el impacto financiero que haya supuesto la falta de aplicación descrita sobre cada partida de los estados financieros que hubieran sido presentados cumpliendo con el requerimiento mencionado.

Cuando una entidad haya dejado de aplicar, en algún ejercicio anterior, un requerimiento de una NIIF, y esa falta de aplicación afectase a los importes reconocidos en los estados financieros del ejercicio corriente, se revelará la información establecida en el párrafo 20(c) y (d).

El párrafo 21 se aplicará, por ejemplo, cuando una entidad haya dejado de cumplir, en un ejercicio anterior, un requerimiento de una NIIF para la valoración de activos o pasivos, y esta falta de aplicación afectase a la valoración de los cambios en activos y pasivos reconocidos en los estados financieros del ejercicio corriente.

En la circunstancia extremadamente rara de que la dirección concluyera que cumplir con un requerimiento de una NIIF, llevaría a una interpretación errónea tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco conceptual, pero el marco regulatorio prohibiera dejar de aplicar este requerimiento, la entidad reducirá en la medida de lo posible los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del error, mediante la revelación de:

1. El título de la NIIF en cuestión, la naturaleza del requerimiento, y la razón por la cual la gerencia ha llegado a la conclusión de que el cumplimiento del mismo llevaría a una interpretación errónea que entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco Conceptual.
2. Para cada ejercicio presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la dirección haya concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.

Para los fines de los párrafos 19 a 23, una partida entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros cuando no representase de una forma fidedigna las transacciones, así como los otros sucesos y condiciones que debiera representar, o pudiera razonablemente esperarse que representara y, en consecuencia, fuera probable que influyera en las decisiones económicas tomadas por los usuarios de los estados financieros. Al evaluar si el cumplimiento de un requerimiento específico, establecido en una NIIF, llevaría a una interpretación errónea que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco conceptual, la gerencia considerará:

Por qué no se alcanza el objetivo de los estados financieros, en esas circunstancias particulares.

La forma en que las circunstancias de la entidad difieren de las que se dan en otras entidades que cumplen con ese requerimiento. Si otras entidades cumplieran con ese requerimiento en circunstancias similares, existirá la presunción iuris tantum (da a entender quela ley presume la existencia de algún hecho, salvo que se pruebe lo contrario)de que el cumplimiento del requerimiento, por parte de la entidad, no llevaría a una interpretación errónea tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco conceptual.

### Hipótesis de empresa en funcionamiento

Al elaborar los estados financieros, la dirección evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad preparará estados financieros bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, a menos que la dirección pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la dirección, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relacionadas con sucesos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir en funcionamiento, revelará esas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no se considera como una empresa en funcionamiento.

Al evaluar si la hipótesis de empresa en funcionamiento resulta apropiada, la dirección tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir del final del ejercicio sobre el que se informa pero no limitarse a éste. El grado de detalle de las consideraciones dependerá de los hechos que se presenten en cada caso. Cuando una entidad tenga un historial de operaciones rentables, así como facilidades de acceso a recursos financieros, la entidad podrá concluir que utilizar la hipótesis de empresa en funcionamiento es lo apropiado, sin realizar un análisis en profundidad. En otros casos, la dirección, antes de convencerse a sí misma de que la hipótesis de continuidad resulta apropiada, habría de ponderar una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, el calendario de pagos de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente.

### Hipótesis contable de devengo

Salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, una entidad elaborará sus estados financieros utilizando la hipótesis contable de devengo.

Cuando se utiliza la hipótesis contable de devengo, una entidad reconocerá las partidas como activos[[10]](#endnote-6), pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos en el Marco conceptual para tales elementos.

### Materialidad o importancia relativa y agrupación de datos

Una entidad presentará de forma separada cada clase de partidas similares que tenga importancia relativa. Una entidad presentará de forma separada las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no sean materiales o no cumplan el requisito de importancia relativa.

Los estados financieros son el producto que se obtiene del procesamiento de un gran número de transacciones y otros sucesos, que se agrupan por clases de acuerdo con su naturaleza o función. La etapa final del proceso de agregación y clasificación es la presentación de datos condensados y clasificados, que constituirán el contenido de los estados financieros. Si una partida concreta no fuese material o no tuviera importancia relativa por sí sola, se agregará con otras partidas, ya sea en los estados financieros o en las notas. Una partida, que no tenga la suficiente materialidad o importancia relativa como para requerir presentación separada en esos estados financieros, puede requerir presentación separada en las notas.

Una entidad no necesita revelar una información específica requerida por una NIIF si esa información carece de importancia relativa.

### Compensación

Una entidad no compensará activos con pasivos o ingresos con gastos, a menos que así lo requiera o permita una NIIF.

Una entidad informará por separado de sus activos y pasivos e ingresos y gastos. La compensación dentro del estado del resultado global, del estado de situación financiera o de la cuenta de resultados separada (si se presenta), excepto en el caso de que la compensación sea un reflejo del fondo de la transacción o evento, limita la capacidad de los usuarios para comprender las transacciones y otros eventos y condiciones que se hayan producido, así como para evaluar los flujos futuros de efectivo de la entidad. La valoración por el neto en el caso de los activos sujetos a correcciones valorativas—por ejemplo correcciones por deterioro del valor de existencias por obsolescencia y de cuentas a cobrar por deudas de dudoso cobro—no es una compensación.

La NIC 18 Ingresos ordinarios, define el ingreso ordinario y requiere valorarlo según el valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad. Una entidad llevará a cabo, en el curso de sus actividades ordinarias, otras transacciones que no generan ingresos ordinarios, sino que son accesorias con respecto a las actividades principales que generan estos ingresos. Una entidad presentará los resultados de estas transacciones compensando los ingresos con los gastos relacionados que genere la misma operación, siempre que dicha presentación refleje el fondo de la transacción u otro evento. Por ejemplo:

1. Una entidad presentará las ganancias o pérdidas por la venta o disposición por otra vía de activos no corrientes, incluyendo inversiones y activos no corrientes de la explotación, deduciendo del importe recibido por dicha disposición el importe en libros del activo y los gastos de venta correspondientes.
2. Una entidad podrá compensar los desembolsos relativos a las provisiones reconocidas de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes, que hayan sido reembolsados a la entidad como consecuencia de un acuerdo contractual con terceros( por ejemplo, un acuerdo de garantía de productos cubierto por un proveedor) con los reembolsos relacionados.

Además, una entidad presentará en términos netos las ganancias y pérdidas que procedan de un grupo de transacciones similares, por ejemplo las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio, o las derivadas de instrumentos financieros mantenidos para negociar. Sin embargo, una entidad presentará estas ganancias y pérdidas por separado si tienen importancia relativa.

### Periocidad de la información

Una entidad presentará un conjunto completo de estados financieros (incluyendo información comparativa) al menos anualmente. Cuando una entidad cambie el cierre del ejercicio sobre el que informa, y presente los estados financieros para un ejercicio superior o inferior a un año, revelará, además del ejercicio cubierto por los estados financieros:

1. La razón para utilizar un ejercicio de duración inferior o superior.
2. El hecho de que los importes presentados en los estados financieros no son totalmente comparables.

Normalmente, una entidad elabora, uniformemente, estados financieros que abarcan periodos anuales. No obstante, determinadas entidades prefieren informar, por razones prácticas, por ejemplo sobre ejercicios de 52 semanas. Esta Norma no prohíbe esta práctica.

### Información Comparativa

 A menos que las NIIF permitan o requieran otra cosa, una entidad revelará información comparativa respecto del ejercicio anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del ejercicio corriente. Una entidad incluirá información comparativa de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la comprensión de los estados financieros del ejercicio corriente.

Una entidad que revele información comparativa presentará, como mínimo, dos estados de situación financiera, dos de cada uno de los restantes estados, y las notas relacionadas. Cuando una entidad aplica una política contable retroactivamente o realiza una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifica partidas en sus estados financieros, presentará, como mínimo, tres estados de situación financiera, dos de cada uno de los restantes estados, y las notas relacionadas. Una entidad presentará estados de situación financiera:

1. Al cierre del ejercicio corriente.
2. Al cierre del ejercicio anterior (que es el mismo que el del comienzo del ejercicio corriente).
3. Al inicio del ejercicio comparativo más antiguo.

En algunos casos, la información narrativa suministrada en los estados financieros del ejercicio(s) anterior (es) continúa siendo relevante en el ejercicio corriente. Por ejemplo, una entidad revelará en el ejercicio corriente detalles de un litigio cuyo desenlace era incierto al final del ejercicio inmediatamente anterior, que todavía debe resolverse. Los usuarios encontrarán de interés saber que la incertidumbre existía ya al final del ejercicio inmediatamente anterior al que se informa, así como los pasos que se han dado durante el ejercicio para resolverla.

Cuando la entidad modifique la presentación o la clasificación de las partidas en sus estados financieros, la entidad también reclasificará los importes comparativos, a menos que resulte impracticable hacerlo. Cuando la entidad reclasifique los importes comparativos, revelará:

1. La naturaleza de la reclasificación.
2. El importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado.
3. El motivo de la reclasificación.

Cuando la reclasificación de los importes comparativos resulte impracticable, la entidad revelará:

1. La para no reclasificar los importes.
2. La naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

Mejorar la comparabilidad de la información entre ejercicios ayuda a los usuarios en la toma de decisiones económicas, sobre todo al permitir la evaluación de tendencias en la información financiera con propósitos predictivos. En algunas circunstancias, resulta impracticable reclasificar la información comparativa de ejercicios anteriores concretos para conseguir la comparabilidad con las cifras del ejercicio corriente. Por ejemplo, una entidad puede no haber calculado algunos datos en ejercicios anteriores, de forma que no permitan su reclasificación y, por tanto, sea impracticable volver a producir la información.

La NIC 8 establece los ajustes a realizar en la información comparativa requerida, cuando una entidad cambia una política contable o corrige un error.

### Uniformidad de la presentación

Una entidad mantendrá la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros de un ejercicio a otro, a menos que:

1. Tras un cambio significativo en la naturaleza de las actividades de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación u otra clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de políticas contables de la NIC 8.
2. Una NIIF requiera un cambio en la presentación.

Por ejemplo, una adquisición o disposición significativa, o una revisión de la presentación de los estados financieros, podría sugerir que dichos estados financieros necesitan ser presentados de forma diferente. Una entidad cambiará la presentación de sus estados financieros sólo si dicho cambio de presentación proporciona información fiable y más relevante para los usuarios de los estados financieros, y la nueva estructura tuviera visos de continuidad, de forma que la comparabilidad no quedase perjudicada. Cuando tengan lugar estos cambios en la presentación, una entidad reclasificará su información comparativa, de acuerdo con los párrafos 41 y 42.

## Estructura y Contenido

### Introducción

Esta Norma requiere revelar determinada información en el estado de situación financiera o en el estado del resultado global, en la cuenta de resultados separada (si se presenta), o en el estado de cambios en el patrimonio neto, y requiere la revelación de otras partidas en estos estados o en las notas. La NIC 7 Estado de flujos de efectivo establece los requerimientos de presentación para la información de flujos de efectivo.

Esta Norma a menudo utiliza el término “información a revelar” en un sentido amplio, incluyendo partidas presentadas en los estados financieros. Otras NIIF también requieren la revelación de información. A menos que en esta Norma u otras NIIF se especifique lo contrario, estas revelaciones de información pueden realizarse en los estados financieros.

### Identificación de los estados financieros

Una entidad identificará claramente los estados financieros y los distinguirá de cualquier otra información publicada en el mismo documento.

Las NIIF se aplican sólo a los estados financieros, y no necesariamente a otra información presentada en un informe anual, en los formularios de órganos reguladores o en otro documento. Por tanto, es importante que los usuarios sean capaces de distinguir la información que se prepara utilizando las NIIF de cualquier otra información que, aunque les pudiera ser útil, no está sujeta a los requerimientos de éstas.

Una entidad identificará claramente cada estado financiero y las notas. Además, una entidad mostrará la siguiente información en lugar destacado, y la repetirá cuando sea necesario para que la información presentada sea comprensible:

1. El nombre u otro tipo de identificación de la entidad que presenta información, así como cualquier cambio en esa información desde el final del ejercicio precedente.
2. Si los estados financieros pertenecen a una entidad individual o a un grupo de entidades.
3. La fecha del cierre del ejercicio sobre el que se informa o el ejercicio cubierto por el conjunto de los estados financieros o notas.
4. La moneda de presentación, tal como se define en la NIC 21.
5. El nivel de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros.

Una entidad cumple con los requerimientos del párrafo 51 a través de la presentación de encabezamientos apropiados para las páginas, estados, notas, columnas y similares. Se requiere la utilización del juicio profesional para determinar la mejor forma de presentar esta información. Por ejemplo, cuando una entidad presenta electrónicamente los estados financieros, no siempre se utilizan páginas separadas; por tanto una entidad presentará anteriores elementos para garantizar que la información incluida en los estados financieros puede ser comprendida.

A menudo, una entidad hará más comprensibles los estados financieros presentando las cifras en miles o millones de unidades monetarias de la moneda de presentación. Esto será aceptable en la medida en que la entidad revele el nivel de redondeo practicado y no omita información material o de importancia relativa, al hacerlo.

## Estado de situación financiera

### Información a presentar en el estado de situación financiera

Como mínimo, en el estado de situación financiera se incluirán partidas que presenten los siguientes importes:

1. Inmovilizado material.
2. Inversiones inmobiliarias.
3. Activos intangibles.
4. Activos financieros (excluidos los importes mencionados en los apartados e, h, i).
5. Inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación.
6. Activos biológicos.
7. Existencias.
8. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.
9. Efectivo y otros medios líquidos equivalentes.
10. El total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en los grupos enajenables de elementos, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.
11. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.
12. Provisiones.
13. Pasivos financieros (excluyendo los importes mencionados en los apartados k y l anteriores).
14. Pasivos y activos por impuestos corrientes, según se definen en la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias.
15. Pasivos y activos por impuestos diferidos, según se definen en la NIC 12.
16. Pasivos incluidos en los grupos enajenables de elementos clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5.
17. Intereses minoritarios, presentados dentro del patrimonio neto.
18. Capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la dominante.

Cuando sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad, ésta presentará en el estado de situación financiera partidas adicionales, encabezamientos y subtotales.

Cuando una entidad presente por separado en el estado de situación financiera los activos y los pasivos, según sean corrientes o no corrientes, no clasificará los activos (o pasivos) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes.

Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato concreto en que una entidad presentará las partidas. El párrafo 54 simplemente enumera partidas que son lo suficientemente diferentes, en su naturaleza o función, como para justificar una presentación por separado en el estado de situación financiera. Además:

1. Se partidas cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o una agrupación de partidas similares sean tales que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la entidad.
2. Las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares, podrán ser modificadas de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad. Por ejemplo, una institución financiera puede modificar las denominaciones anteriores para proporcionar información que sea relevante para las operaciones que lleva a cabo.

Una entidad decidirá si presentar partidas adicionales de forma separada en función de una evaluación de:

1. La naturaleza y liquidez de los activos
2. La función de los activos dentro de la entidad.
3. Los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

La utilización de diferentes bases de valoración para distintas clases de activos sugiere que su naturaleza o función difieren y, en consecuencia, que deben ser presentados como partidas separadas. Por ejemplo, ciertas clases de inmovilizado material pueden contabilizarse al coste histórico, o por sus importes revalorizados, de acuerdo con la NIC 16.

### La distinción entre corriente y no corriente

Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, de acuerdo con los párrafos 66 a 76, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información fiable que sea más relevante. Cuando se aplique esa excepción, una entidad presentará todos los activos y pasivos ordenados atendiendo a su liquidez.

Independientemente del método de presentación adoptado, una entidad revelará para cada partida de activo o pasivo, que recoja importes a recuperar o cancelar, el importe esperado a recuperar o cancelar en un periodo superior a doce meses:

Dentro de doce meses siguientes a la fecha del ejercicio sobre el que se informa.

Después de doce meses tras esa fecha.

Cuando una entidad suministre bienes o servicios, dentro de un ciclo de explotación claramente identificable, la clasificación separada de activos y pasivos corrientes y no corrientes, en el estado de situación financiera, proporciona una información útil al distinguir los activos netos que están circulando continuamente como fondo de maniobra, de los utilizados en las operaciones a largo plazo de la entidad. Esta distinción servirá también para destacar tanto los activos que se espera realizar en el transcurso del ciclo normal de la explotación, como los pasivos que se deban liquidar en ese mismo periodo.

Para algunas entidades, tales como las instituciones financieras, una presentación de activos y pasivos en orden ascendente o descendente de liquidez proporciona información fiable y más relevante que la presentación corriente-no corriente, debido a que la entidad no suministra bienes ni presta servicios dentro de un ciclo de explotación claramente identificable.

Al aplicar el párrafo 60, se permite que una entidad presente algunos de sus activos y pasivos empleando la clasificación corriente-no corriente, y otros en orden a su liquidez, siempre que esto proporcione información fiable y más relevante. La necesidad de mezclar las bases de presentación podría aparecer cuando una entidad realice actividades diferentes.

La información sobre las fechas esperadas de realización de los activos y pasivos es útil para evaluar la liquidez y la solvencia de una entidad. La NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar requiere revelar información acerca de las fechas de vencimiento de los activos financieros y de los pasivos financieros. Los activos financieros incluyen las cuentas de deudores comerciales y otras cuentas a cobrar, y los pasivos financieros las cuentas de acreedores comerciales y otras cuentas a pagar. También será de utilidad la información acerca de la fecha esperada de recuperación de los activos no monetarios, como las existencias, y la fecha esperada de cancelación de pasivos como las provisiones, con independencia de que se clasifiquen como corrientes o no corrientes. Por ejemplo, una entidad revela los importes de las existencias que espera realizar en un plazo superior a doce meses desde la fecha del ejercicio sobre el que se informa.

#### Activos corrientes

Una entidad clasificará un activo como corriente cuando:

1. Espera realizar el activo, o pretende venderlo o consumirlo, en su ciclo normal de explotación.
2. Mantiene el activo principalmente con fines de negociación.
3. Espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes a la fecha del ejercicio sobre el que se informa.
4. El activo sea efectivo o un equivalente al efectivo (tal como se define en la NIC 7), a menos que tenga restricciones, para ser intercambiado o usado para cancelar un pasivo, al menos durante doce meses a partir de la fecha del ejercicio sobre el que se informa.

Una entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes.

En esta Norma, el término “no corriente” incluye activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza son a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado quede claro.

El ciclo normal de explotación de una entidad es el periodo entre la adquisición de los activos, que entran en el proceso productivo, y su realización en efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de explotación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses. Los activos corrientes incluyen activos (tales como existencias y deudores comerciales) que se venden, consumen o realizan, dentro del ciclo normal de la explotación, incluso cuando los mismos no se esperen realizar dentro de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio sobre el que se informa. Los activos corrientes también incluyen activos que se mantienen fundamentalmente para negociar (incluyen ejemplos de activos financieros clasificados como mantenidos para negociar de acuerdo con la NIC 39) y la parte corriente de los activos financieros no corrientes.

#### Pasivos corrientes

Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:

1. Espera el pasivo en su ciclo normal de explotación.
2. Mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación.
3. El pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del ejercicio sobre el que se informa.
4. La entidad no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del ejercicio sobre el que se informa.

Una entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.

Algunos pasivos corrientes, tales como las cuentas comerciales a pagar, y otros pasivos devengados, ya sea por costes de personal o por otros costes de explotación, formarán parte del capital circulante utilizado en el ciclo normal de explotación de la entidad. Una entidad clasificará estas partidas de explotación como pasivos corrientes, aún cuando se vayan a liquidar doce meses después de la fecha del ejercicio sobre el que se informa. El mismo ciclo normal de explotación se aplicará a la clasificación de los activos y pasivos de una entidad. Cuando el ciclo normal de la explotación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.

Otros tipos de pasivos corrientes no se cancelan como parte del ciclo normal de explotación, pero se liquidarán dentro de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio sobre el que se informa, o se mantienen fundamentalmente con propósitos de negociación. Son ejemplos de este tipo, los pasivos financieros clasificados como mantenidos para negociar de acuerdo con la NIC 39, los descubiertos bancarios, y la parte corriente de los pasivos financieros no corrientes, los dividendos a pagar, los impuestos sobre las ganancias y otras cuentas a pagar no comerciales. Los pasivos financieros que proporcionan financiación a largo plazo (es decir, no forman parte del capital circulante utilizado en el ciclo normal de explotación de la entidad), y que no deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio sobre el que se informa, son pasivos no corrientes, sujetos a lo dispuesto en los párrafos 74 y 75.

Una entidad clasificará sus pasivos financieros como corrientes cuando deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del ejercicio sobre el que informa, aunque:

1. El plazo original del pasivo fuera un periodo superior a doce meses.
2. Exista un acuerdo de refinanciación o de reestructuración de los pagos a largo plazo, que haya concluido después de la fecha del ejercicio sobre el que se informa y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación.

Si una entidad tuviera la expectativa y, además, la facultad de renovar o refinanciar una obligación al menos durante los doce meses siguientes a la fecha del ejercicio sobre el que se informa, de acuerdo con las condiciones de financiación existentes, clasificará la obligación como no corriente, aún cuando de otro modo sería cancelada a corto plazo. No obstante, cuando la refinanciación o renovación no sea una facultad de la entidad (por ejemplo si no existiese acuerdo de refinanciación), la entidad no tendrá en cuenta la potencial refinanciación de la obligación que se clasificará como corriente.

Cuando una entidad incumpla una cláusula contenida en un contrato de préstamo a largo plazo en o antes del final del ejercicio sobre el que se informa, con el efecto de que el pasivo se haga exigible a voluntad del prestamista, tal pasivo se clasificará como corriente, aunque el prestamista hubiera acordado, después de la fecha del ejercicio sobre el que se informa y antes de que los estados financieros hubieran sido formulados, no exigir el pago como consecuencia del incumplimiento. Una entidad clasificará el pasivo como corriente porque, al final del ejercicio sobre el que se informa, la entidad no tiene el derecho incondicional de aplazar la cancelación del pasivo durante al menos, doce meses tras esa fecha.

Sin embargo, una entidad clasificará el pasivo como no corriente si el prestamista hubiese acordado, al final del ejercicio sobre el que se informa, conceder un periodo de gracia que finalice al menos doce meses después de esta fecha, dentro de cuyo plazo la entidad puede rectificar el incumplimiento y durante el cual el prestamista no puede exigir el reembolso inmediato.

Con respecto a los préstamos clasificados como pasivos corrientes, si se produjese cualquiera de los siguientes sucesos entre el ejercicio sobre el que se informa y la fecha en que los estados financieros son formulados, esos sucesos se revelarán sin realizar ajustes, de acuerdo con la NIC 10 Hechos posteriores a la fecha del balance:

1. Refinanciación a largo plazo.
2. Rectificación de un incumplimiento relativo a un contrato de préstamo a largo plazo.
3. Concesión, por parte del prestamista, de un periodo de gracia para rectificar el incumplimiento relativo al contrato de préstamo a largo plazo que finalice, al menos, doce meses después del ejercicio sobre el que se informa.

### Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

Una entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, subclasificaciones adicionales de partidas presentadas, clasificadas de una forma apropiada a las actividades de la entidad.

El detalle suministrado en las subclasificaciones dependerá de los requerimientos de las NIIF, así como del tamaño, naturaleza, y función de los importes afectados. Una entidad también utilizará los factores recogidos en el párrafo 58 para decidir los criterios de subclasificación. El nivel de información suministrada variará para cada partida, por ejemplo:

* Las partidas de inmovilizado material se desagregarán por clases, de acuerdo con la NIC 16.
* Las cuentas a cobrar se desagregarán en importes a cobrar de clientes comerciales, de terceros vinculados, de anticipos y de otros importes.
* Las existencias se desagregarán, de acuerdo con la NIC 2, Existencias, en clasificaciones tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados.
* Las provisiones se desagregarán, en provisiones por retribuciones a empleados y resto de partidas.
* El capital y las reservas se desagregarán en varias clases, tales como capital aportado, primas de emisión y reservas.

Una entidad revelará lo siguiente, en el estado de situación financiera o en el estado de cambios en el patrimonio neto, o en las notas:

1. Para cada una de las clases de acciones o títulos que constituyan el capital:

* El número de acciones autorizadas para su emisión.
* El número de acciones emitidas y desembolsadas totalmente, así como las emitidas pero aún no desembolsadas en su totalidad.
* El valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal.
* Una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del ejercicio.
* Los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo las restricciones sobre la distribución de dividendos y el reembolso del capital.
* Las acciones de la entidad que estén en su poder o en el de sus dependientes o asociadas.
* Las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones y contratos para la venta de acciones, incluyendo las condiciones e importes.

1. Una descripción de la naturaleza y destino de cada reserva que figure en el patrimonio neto.

Una entidad que no tenga el capital dividido en acciones, como por ejemplo las diferentes fórmulas asociativas o fiduciarias, revelará información equivalente a la requerida en el párrafo 79(a), mostrando los cambios producidos durante el ejercicio en cada categoría de las que componen el patrimonio neto y los derechos, privilegios y restricciones asociados a cada una.

**80A**Si una entidad ha reclasificado

1. Un instrumento financiero con opción de venta clasificado como un instrumento de patrimonio.
2. Un instrumento que impone a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad sólo en el momento de la liquidación y se clasifica como un instrumento de patrimonio   
   entre pasivos financieros y patrimonio, revelará el importe reclasificado dentro y fuera de cada categoría (pasivo financiero o patrimonio), y el momento y razón de esa reclasificación.

## Estado de resultado global

Una entidad presentará todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un ejercicio:

* En un único estado del resultado global
* En dos estados: un estado que muestre los componentes del resultado (cuenta de resultados separada) y un segundo estado que comience con el resultado y muestre los componentes de otro resultado global (estado del resultado global).

### Información a presentar en el estado del resultado global

Como mínimo, en el estado del resultado global se incluirán partidas que presenten para el ejercicio los siguientes importes:

1. Ingresos ordinarios.
2. Costes financieros
3. Participación en el resultado del ejercicio de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación.
4. Gasto por impuestos.
5. Un único importe que comprenda el total de:

* El resultado después de impuestos de las operaciones interrumpidas
* Las ganancias o pérdidas después de impuestos reconocidas por la valoración a valor razonable menos los costes de venta, o por la enajenación o disposición por otra vía de los activos o grupos enajenables de elementos que constituyan la actividad interrumpida.

1. El resultado del ejercicio.
2. Cada componente de otro resultado global clasificado por naturaleza [excluyendo los importes a los que se hace referencia en el apartado.
3. Participación en el resto del resultado global de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación.
4. Resultado global total.

Una entidad revelará las siguientes partidas en el estado del resultado global como distribuciones del resultado del ejercicio:

1. El resultado del ejercicio atribuible a:

* Intereses minoritarios.
* Propietarios de la dominante.

1. El resultado global total del ejercicio atribuible a:

* Intereses minoritarios.
* Propietarios de la dominante.

Una entidad puede presentar en una cuenta de resultados separada (Párrafo 81) las partidas recogidas en el párrafo 82(a)–(f) y las informaciones a revelar del párrafo 83(a).

Una entidad presentará partidas adicionales, agrupaciones y subtotales de las mismas en el estado del resultado global y la cuenta de resultados separada (si se presenta), cuando tal presentación sea relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad.

Dado que los efectos de las diferentes actividades, transacciones y otros sucesos de una entidad, difieren en frecuencia, potencial de ganancias o pérdidas y capacidad de predicción, la revelación de información sobre los componentes del rendimiento financiero ayudará a los usuarios a comprender dicho rendimiento financiero alcanzado, así como a realizar proyecciones futuras sobre el mismo. Una entidad incluirá partidas adicionales en el estado del resultado global y en la cuenta de resultados separada (si se presenta), y modificará las denominaciones y la ordenación de partidas cuando sea necesario para explicar los elementos del rendimiento financiero. Una entidad considerará factores que incluyan la materialidad o importancia relativa y la naturaleza y función de las partidas de ingreso y gasto. Por ejemplo, una institución financiera puede modificar las denominaciones para proporcionar información que sea relevante para las operaciones de una institución financiera. Una entidad no compensará partidas de ingresos y gastos, a menos que se cumplan los criterios del párrafo 32.

Una entidad no presentará ninguna partida de ingresos o gastos como partidas extraordinarias ni en el estado del resultado global, ni en la cuenta de resultados separada (si se presenta) o en las notas.

## Resultado del ejercicio

Una entidad reconocerá todas las partidas de ingresos y gastos de un ejercicio en el resultado, a menos que una NIIF requiera o permita otra manera de efectuar el reconocimiento.

Algunas NIIF especifican las circunstancias en las que una entidad reconocerá determinadas partidas fuera del resultado del ejercicio corriente. La NIC 8 especifica dos de estas circunstancias: la corrección de errores y el efecto de cambios en las políticas contables. Otras NIIF requieren o permiten que componentes de otro resultado global que cumplen la definición de ingreso o gasto proporcionada por el Marco conceptual se excluyan del resultado (Párrafo 7).

### Otro resultado global del ejercicio

Una entidad revelará el importe del impuesto a las ganancias relativo a cada componente del otro resultado global, incluyendo los ajustes por reclasificación, en el estado del resultado global o en las notas.

Una entidad puede presentar los componentes de otro resultado global:

* Netos de los efectos fiscales relacionados
* Antes de los efectos fiscales relacionados con un importe que muestre el importe agregado del impuesto sobre las ganancias relacionado con esos componentes.

Una entidad revelará los ajustes por reclasificación relacionados con los componentes de otro resultado global.

Otras NIIF especifican cuándo reclasificar los importes previamente reconocidos como otro resultado global dentro del resultado. Estas reclasificaciones se denominan en esta Norma ajustes por reclasificación. Un ajuste por reclasificación se incluye con el componente relacionado de otro resultado global en el ejercicio en el que tal ajuste se reclasifica dentro del resultado. Por ejemplo, las ganancias realizadas por la disposición de activos financieros disponibles para la venta se incluyen en el resultado del ejercicio corriente. Estos importes pueden haber sido reconocidos en otro resultado global como ganancias no realizadas en el ejercicio corriente o en ejercicios anteriores. Esas ganancias no realizadas deben deducirse de otro resultado global en el ejercicio en que las ganancias realizadas se reclasifican dentro del resultado para evitar su inclusión por duplicado en el resultado global total.

Una entidad puede presentar el ajuste por reclasificación en el estado del resultado global o en las notas. Una entidad que presente los ajustes por reclasificación en las notas presentará los componentes de otro resultado global después de cualquier ajuste por reclasificación relacionado.

Los ajustes por reclasificación surgen, por ejemplo, al disponer de un negocio en el extranjero (NIC 21), al dar de baja activos financieros disponibles para la venta (NIC 39) y cuando una transacción prevista cubierta afecta al resultado (Párrafo 100 de la NIC 39 en relación con las coberturas del flujo de efectivo).

Los ajustes por reclasificación no surgen por cambios en las reservas de revalorización reconocidos de acuerdo con la NIC 16 o NIC 38, ni en ganancias y pérdidas actuariales en planes de prestaciones definidas reconocidas de acuerdo con el párrafo 93A de la NIC 19. Estos componentes se reconocen en otro resultado global y no se reclasifican a resultados en ejercicios posteriores. Los cambios en las reservas de revalorización pueden transferirse a reservas por ganancias acumuladas en ejercicios posteriores a medida que se utiliza el activo o cuando éste se da de baja (NIC 16 y la NIC 38). Las ganancias y pérdidas actuariales se registran en las reservas por ganancias acumuladas en el ejercicio en el que se reconocen como otro resultado global (NIC 19).

## Información a presentar en el estado de resultado global o en las notas

Cuando las partidas de ingresos o gastos son materiales (o tienen importancia relativa), una entidad revelará de forma separada información sobre su naturaleza e importe.

Entre las circunstancias que darían lugar a revelaciones separadas de partidas de ingreso y gasto están las siguientes:

1. La rebaja del valor de las existencias hasta su valor neto realizable, o de los elementos de inmovilizado material hasta su importe recuperable, así como la reversión de tales rebajas.
2. La reestructuración de las actividades de una entidad y la reversión de cualquier provisión dotada para hacer frente a los costes de la misma.
3. Enajenaciones o disposiciones por otras vías de partidas de inmovilizado material.
4. Enajenaciones o disposiciones por otras vías de inversiones.
5. Actividades interrumpidas.
6. Las de deudas por litigios.
7. Otras reversiones de provisiones.

Una entidad presentará un desglose de los gastos reconocidos en el resultado utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de los mismos dentro de la entidad, según la que proporcione una información que sea fiable y más relevante.

Se aconseja a las entidades presentar el desglose indicado en el párrafo 99 dentro del estado del resultado global o de la cuenta de resultados separada (en su caso).

Los gastos se presentarán subclasificados, para destacar los componentes del rendimiento financiero que puedan ser diferentes en términos de frecuencia, potencial de ganancia o pérdida y capacidad de predicción. Este desglose se proporciona en una de las dos formas descritas a continuación.

La primera forma de desglose es el método de la “naturaleza de los gastos”. Una entidad agrupará gastos dentro del resultado de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costes de transporte, retribuciones a los empleados y costes de publicidad) y no se redistribuirán atendiendo a las diferentes funciones que se desarrollan en la entidad. Este método resulta simple de aplicar, porque no es necesario distribuir los gastos entre las diferentes funciones que lleva a cabo la entidad.

Tabla 4: Ejercicio de clasificación que utiliza el método de la naturaleza de los gastos

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  |  |
| Ingresos ordinarios |  | X |
| Otros ingresos |  | X |
| Variación de las existencias de productos terminados y en curso | X |  |
| Consumos de materias primas y materiales secundarios | X |  |
| Gastos por retribuciones a los empleados | X |  |
| Gastos por amortización | X |  |
| Otros gastos | X |  |
| Total gastos |  | (X) |
| Ganancia antes de impuesto |  | X |

La segunda forma de desglose es el método de la “función de los gastos” o del “coste de las ventas”, y clasifica los gastos de acuerdo con su función como parte del coste de las ventas o, por ejemplo, de los costes de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su coste de ventas de forma separada del resto de gastos. Este método puede proporcionar a los usuarios una información más relevante que la clasificación de gastos por naturaleza, pero la distribución de los costes por función puede resultar arbitraria, e implicar la realización de juicios profesionales de importancia.

Tabla 5:Un ejemplo de clasificación utilizando el método de gastos por función

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |
| Ingresos ordinarios | X |
| Coste de las ventas | (X) |
| Margen bruto | X |
| Otros ingresos | X |
| Costes de distribución | (X) |
| Gastos de administración | (X) |
| Otros gastos | (X) |
| Ganancia antes de impuestos | X |

Una entidad que clasifique los gastos por función revelará información adicional sobre la naturaleza de esos gastos, donde se incluirán los gastos amortización, así como el gasto por retribuciones a los empleados.

La elección entre el método de la naturaleza de los gastos o de la función de los gastos dependerá tanto de factores históricos, como del sector industrial donde se enmarque la entidad, así como de la propia naturaleza de la misma. Ambos métodos suministran una indicación de los costes que pueden variar, directa o indirectamente, con el nivel de ventas o de producción de la entidad. Puesto que cada método de presentación tiene ventajas para tipos distintos de entidades, esta Norma requiere que la dirección seleccione la presentación que sea fiable y más relevante. Sin embargo, puesto que la información sobre la naturaleza de los gastos es útil para predecir los flujos de efectivo futuros, se requieren revelaciones de información adicionales cuando se utiliza la clasificación de la función de los gastos. En el párrafo 104, el concepto “retribuciones a los empleados” tiene el mismo significado que en la NIC 19.

## Estado de cambios en el patrimonio neto

Una entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio neto donde se muestre:

* El resultado global total del ejercicio, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la dominante y los atribuibles a los intereses minoritarios.
* Para cada componente de patrimonio neto, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva reconocidos según la NIC.
* Los importes de las transacciones con los propietarios en su condición de tales, mostrando de forma separada las aportaciones y las distribuciones.
* Para cada componente del patrimonio neto, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del ejercicio, revelando por separado el cambio.

Una entidad presentará, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio neto o en las notas, el importe de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios durante el ejercicio, y el importe por acción correspondiente.

En el párrafo 106, los componentes de patrimonio neto incluyen, por ejemplo, cada una de las clases de capital aportado, el saldo acumulado de cada una de las clases que componen el otro resultado global y las reservas por ganancias acumuladas.

Los cambios en el patrimonio neto de una entidad, entre el comienzo y el final del ejercicio sobre el que se informa, reflejarán el incremento o disminución en sus activos netos en dicho ejercicio. Excepto por lo que se refiere a los cambios que procedan de transacciones con los propietarios en su condición de tales (como por ejemplo aportaciones de patrimonio, las recompras por la entidad de sus propios instrumentos de patrimonio y los dividendos) y los costes directamente relacionados con estas transacciones, la variación global del patrimonio neto durante el ejercicio representa el importe total de ingresos y gastos, incluyendo ganancias o pérdidas generadas por las actividades de la entidad durante el ejercicio.

La NIC 8 requiere ajustes retroactivos al efectuar cambios en las políticas contables, en la medida en que sean practicables, excepto cuando las disposiciones transitorias de alguna NIIF requieran otra cosa. La NIC 8 también requiere que la reexpresión para corregir errores se efectúe retroactivamente, en la medida en que sea practicable. Los ajustes y las reexpresiones retroactivas no son cambios en el patrimonio neto, sino que son ajustes al saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas, excepto cuando alguna NIIF requiera el ajuste retroactivo de otro componente de patrimonio neto. El párrafo 106(b) requiere revelar información en el estado de cambios en el patrimonio neto, sobre los ajustes totales en cada uno de sus componentes derivados de los cambios en las políticas contables y, por separado, de la corrección de errores. Se revelará información sobre estos ajustes para cada ejercicio anterior y al principio del ejercicio.

## Estado de flujos de efectivo

La información sobre los flujos de efectivo proporciona a los usuarios de los estados financieros una base para evaluar la capacidad de la entidad para generar efectivo y equivalentes al efectivo y las necesidades de la entidad para utilizar esos flujos de efectivo. La NIC 7 establece los requerimientos para la presentación y revelación de información sobre flujos de efectivo.

## Notas

Estructura   
En las notas se:

* Presentará información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas de acuerdo con los párrafos 117 a 124.
* Revelará la información, requerida por las NIIF, que no haya sido incluida en otro lugar de los estados financieros.
* Proporcionará información que no se presenta en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para entender de ellos.

Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Una entidad referenciará cada partida del estado de situación financiera y del estado del resultado global, y de la cuenta de resultados separada (si se presenta), y de los estados de cambios en el patrimonio neto y de flujos de efectivo, a cualquier información relacionada en las notas.

Una entidad normalmente presentará las notas en el siguiente orden, para ayudar a los usuarios a comprender los estados financieros y compararlos con los presentados por otras entidades:

1. Una declaración de cumplimiento con las NIIF (Párrafo 16).
2. Un resumen de las políticas contables significativas aplicadas (Párrafo 117).
3. Información de apoyo para las partidas presentadas en los estados de situación financiera y del estado de resultado global, y de la cuenta de resultados separada (si se presenta), y en los estados de cambios en el patrimonio neto y de flujos de efectivo, en el orden en que se presenta cada estado y cada partida.
4. Otras revelaciones de información, que incluyan:

* Pasivos contingentes (NIC 37) y compromisos contractuales no reconocidos.
* Revelaciones de información no financiera, por ejemplo los objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero (NIIF 7)

En ciertas circunstancias, podría ser necesario o deseable variar el orden de partidas concretas dentro de las notas. Por ejemplo, una entidad puede combinar información sobre cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado con información sobre vencimientos de instrumentos financieros, aunque las primeras revelaciones de información se refieran al estado del resultado global o a la cuenta de resultados separada (si se presenta), y la última esté relacionada con el estado de situación financiera. No obstante, una entidad debe conservar, en la medida de lo posible, una estructura sistemática en el orden de las notas.

Una entidad puede presentar las notas que proporcionan información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y las políticas contables específicas como una sección separada de los estados financieros.

### Revelación de información sobre políticas contables

Una entidad revelará, en el resumen que contenga las políticas contables significativas:

* La base (o bases) de valoración utilizadas para la elaboración de los estados financieros.
* Las demás políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

Es importante para una entidad informar a los usuarios acerca de la base, o bases, de valoración utilizada en los estados financieros (por ejemplo, coste histórico, coste corriente, valor neto realizable, valor razonable o importe recuperable), puesto que esa base, sobre la que una entidad elabora los estados financieros, afecta significativamente al análisis realizado por los usuarios. Cuando una entidad utiliza más de una base de valoración en los estados financieros, por ejemplo si se han revalorizado clases de activos concretos, será suficiente con proporcionar una indicación con respecto a las categorías de activos y pasivos a los que se ha aplicado cada una de las bases de valoración.

Al decidir si una determinada política contable debe revelarse, la dirección considerará si la revelación ayudaría a los usuarios a comprender la forma en la que las transacciones y otros sucesos y condiciones se reflejan en la información sobre el rendimiento y la situación financiera. La revelación de información, acerca de las políticas contables particulares, será especialmente útil para los usuarios cuando estas políticas se seleccionen de entre las alternativas permitidas en las NIIF. Un ejemplo es la revelación de información sobre si el partícipe en un negocio conjunto reconoce su participación en una entidad controlada conjuntamente, usando la consolidación proporcional o el método de la participación (véase la NIC 31 Participaciones en negocios conjuntos). Algunas NIIF requieren, de forma específica, revelar información acerca de determinadas políticas contables, incluyendo las opciones escogidas por la dirección entre las diferentes políticas permitidas. Por ejemplo, la NIC 16 requiere revelar información acerca de las bases de valoración utilizadas para las distintas clases de inmovilizado material.

Cada entidad considerará la naturaleza de sus operaciones, y las políticas que los usuarios de sus estados financieros esperarían que se revelasen para ese tipo de entidad. Por ejemplo, los usuarios de una entidad sujeta a impuestos sobre las ganancias esperarían que una entidad revelase sus políticas contables al respecto, incluyendo las aplicables a los activos y pasivos por impuestos diferidos. Cuando una entidad tenga un número significativo de negocios en el extranjero o transacciones en moneda extranjera, los usuarios podrían esperar que se revelase información acerca de las políticas contables seguidas para el reconocimiento de ganancias y pérdidas por diferencias de cambio.

Una política contable podría ser significativa debido a la naturaleza de las operaciones de la entidad, incluso si los importes del ejercicio corriente o del anterior carecieran de importancia relativa. También resultará adecuado revelar información acerca de cada política contable significativa que no esté requerida específicamente por las NIIF, pero que haya seleccionado la entidad y aplicado de acuerdo con la NIC 8.

Siempre que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros, una entidad revelará, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de aquéllos que impliquen estimaciones (véase el párrafo 125), que la dirección haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad.

En el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, la dirección realizará diversos juicios, diferentes de los relativos a las estimaciones, que pueden afectar significativamente a los importes reconocidos en los estados financieros. Por ejemplo, la dirección realizará juicios profesionales para determinar:

1. Si ciertos activos financieros son inversiones mantenidas hasta vencimiento.
2. Cuándo se han transferido sustancialmente a otras entidades todos los riesgos y ventajas significativos de los propietarios de los activos financieros y de los activos arrendados.
3. Si, por su fondo económico, ciertas ventas de bienes son acuerdos de financiación y, en consecuencia, no ocasionan ingresos ordinarios.
4. Si el fondo económico de la relación entre la entidad y una entidad de cometido especial, indica que ésta se encuentra controlada por la entidad.

Algunas de las informaciones a revelar de conformidad con el párrafo 122 son requeridas por otras NIIF. Por ejemplo, la NIC 27 requiere que una entidad revele las razones por las que una determinada participación en la propiedad no implica control, respecto de una participada que no se considere dependiente, aunque la primera posea, directa o indirectamente a través de otras dependientes, más de la mitad de sus derechos de voto reales o potenciales. La NIC 40 Inversiones inmobiliarias requiere, cuando la clasificación de una determinada inversión presente dificultades, la revelación de información acerca de los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las inversiones inmobiliarias de las propiedades ocupadas por el dueño, y de las propiedades mantenidas para su venta en el curso ordinario del negocio.

### Causas de incertidumbre en las estimaciones

Una entidad revelará información sobre las hipótesis de futuro y otras causas de incertidumbre en la estimación al final del ejercicio sobre el que se informa, cuando tengan un riesgo significativo de dar lugar a ajustes materiales en el valor en libros de los activos o pasivos en el próximo ejercicio contable. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:

* Su naturaleza.
* Su importe en libros al final del ejercicio sobre el que se informa.

La determinación del importe en libros de algunos activos y pasivos requerirá la estimación, al final del ejercicio sobre el que se informa, de los efectos que se deriven de sucesos futuros inciertos sobre dichos activos y pasivos. Por ejemplo, en ausencia de precios de mercado observados recientemente, será necesario efectuar estimaciones acerca del futuro para valorar el importe recuperable de las distintas clases de inmovilizado material, el efecto de la obsolescencia tecnológica sobre las existencias, las provisiones condicionadas por los desenlaces futuros de litigios en curso y los pasivos por prestaciones a los empleados a largo plazo, tales como las obligaciones por pensiones. Estas estimaciones que suponen asumir hipótesis relativas a estas partidas, tales como los flujos de efectivo ajustados por el riesgo o los tipos de descuento empleados, la evolución prevista en los salarios o en los cambios en los precios que afectan a otros costes.

Los supuestos y otras fuentes de incertidumbre en la estimación revelados de acuerdo con el párrafo 125, se refieren a las estimaciones que ofrezcan para la dirección una mayor dificultad, subjetividad o complejidad en el juicio profesional. A medida que aumente el número de variables y supuestos que afectan al posible desenlace futuro de las incertidumbres, los juicios profesionales serán más subjetivos y complejos, y la posibilidad de que se produzcan cambios materiales en el valor en libros de los activos o pasivos normalmente se verá incrementada de forma paralela.

No se requiere revelar la información del párrafo 125 para activos y pasivos con un riesgo significativo cuyos importes en libros pueden cambiar de forma material dentro del siguiente ejercicio contable si, al final del ejercicio sobre el que se informa, han sido valorados a valor razonable basado en precios de mercado recientemente observados. Estos valores razonables pueden cambiar de forma material dentro del ejercicio contable próximo, pero tales cambios no podrían determinarse a partir de los supuestos u otros datos de incertidumbre en la estimación al final del ejercicio sobre el que se informa.

Una entidad presentará las revelaciones de información del párrafo 125 de forma que ayuden a los usuarios de los estados financieros a entender los juicios efectuados sobre el futuro y otras fuentes de la incertidumbre en la estimación por la dirección. La naturaleza y alcance de la información proporcionada variará de acuerdo con la naturaleza de los supuestos, y con otras circunstancias. Algunos ejemplos de información que la entidad debe revelar son los siguientes:

1. La de los supuestos u otras incertidumbres en la estimación.
2. La sensibilidad del importe en libros a los métodos, supuestos y estimaciones implícitas en su cálculo, incluyendo las razones de tal sensibilidad.
3. La resolución esperada de una incertidumbre, así como el abanico de resultados razonablemente posibles dentro del ejercicio contable próximo, con respecto al importe en libros de los activos y pasivos afectados.
4. Si la incertidumbre continúa sin resolverse, una explicación de los cambios efectuados en los supuestos pasados referentes a dichos activos y pasivos.

Esta Norma no requiere que una entidad revele información presupuestaria o previsiones al revelar la información del párrafo 125.

Algunas veces es impracticable revelar el alcance de los posibles efectos de una hipótesis u otra fuente de incertidumbre en la estimación al final del ejercicio del que se informa. En tales casos, la entidad revelará que es razonablemente posible, sobre la base del conocimiento existente, que los desenlaces producidos dentro del próximo ejercicio contable que sean diferentes de los supuestos utilizados, podrían requerir ajustes significativos en el importe en libros del activo o pasivo afectado. En cualquier caso, la entidad revelará la naturaleza y el importe en libros del activo o pasivo específico (o de la clase de activos o pasivos) afectado por el supuesto en cuestión.

Las revelaciones requeridas por el párrafo 122, sobre los juicios profesionales particulares efectuados por la dirección en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, no guardan relación con las informaciones a revelar acerca de las fuentes de incertidumbre en la estimación previstos en el párrafo 125.

Otras NIIF requieren revelar información de alguno de los supuestos que de otra forma sería requerida de acuerdo con el párrafo 125. Por ejemplo, la NIC 37 requiere la revelación, en circunstancias específicas, de las principales hipótesis sobre los sucesos futuros que afecten a las diferentes clases de provisiones. La NIIF 7 requiere la revelación de las hipótesis significativas que aplica la entidad en la estimación del valor razonable de los activos y pasivos financieros, que se contabilicen al valor razonable. La NIC 16 requiere la revelación de los supuestos significativos que aplica la entidad en la estimación del valor razonable de las partidas de inmovilizado que se hayan revaluado.

## Capital

Una entidad revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen los objetivos, las políticas y los procesos que la entidad aplica para gestionar el capital.

Para cumplir lo establecido en el párrafo 134, la entidad revelará lo siguiente:

1. Información cualitativa sobre sus objetivos, políticas y procesos de gestión del capital, que incluya:

* Una descripción de lo que considera capital a efectos de su gestión
* Cuando una entidad está sujeta a requerimientos externos de capital, la naturaleza de éstos y la forma en que se incorporan en la gestión de capital.
* Cómo cumple sus objetivos de gestión de capital.

1. Datos cuantitativos resumidos acerca de lo que gestiona como capital. Algunas entidades consideran como parte del capital a determinados pasivos financieros (por ejemplo, algunas formas de deuda subordinada). Otras excluyen del capital a algunos componentes del patrimonio neto (por ejemplo, los componentes surgidos de las coberturas de flujos de efectivo).
2. Los cambios en (a) y (b) desde el ejercicio anterior.
3. Si durante el ejercicio ha cumplido con cualquier requerimiento externo de capital al cual esté sujeto.
4. Cuando la entidad no haya cumplido con alguno de estos requerimientos externos de capital impuestos, las consecuencias de incumplimiento.

La entidad basa estas revelaciones en la información internamente proporcionada al personal clave de la dirección.

Una entidad puede gestionar su capital de diversas formas y estar sujeta a distintos requerimientos sobre el capital. Por ejemplo, un conglomerado puede incluir entidades que lleven a cabo actividades de seguro y actividades bancarias, y esas entidades pueden operar en diferentes jurisdicciones. Si la revelación de forma agregada de los requerimientos de capital y de la forma de gestionar el capital no proporcionase información útil o distorsionase la comprensión de los recursos de capital de una entidad, por parte de los usuarios de estados financieros, la entidad revelará información separada sobre cada requerimiento de capital al que esté sujeta.

### Instrumentos financieros con opción de venta clasificados como patrimonio

136A En el caso de instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio, una entidad revelará (en la medida en que no lo haya hecho en ninguna otra parte):

1. Datos cuantitativos resumidos sobre el importe clasificado como patrimonio.
2. Sus objetivos, políticas y procesos de gestión de su obligación de recomprar o reembolsar los instrumentos cuando le sea requerido oír los tenedores de los instrumentos, incluyendo los cambios procedentes de ejercicios anteriores.
3. Las salidas de efectivo esperadas en el momento del reembolso o recompra de esa clase de instrumentos financieros
4. Información sobre cómo se determinaron las salidas de efectivo esperadas en el momento del reembolso o recompra.

### Otras informaciones a revelar

Una entidad revelará en las notas:

1. El importe de los dividendos propuestos o acordados antes de que los estados financieros hayan sido formulados, que no hayan sido reconocidos como distribución a los propietarios durante el ejercicio, así como los importes correspondientes por acción.
2. El importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido.

Una entidad revelará lo siguiente, si no ha sido revelado en otra parte de la información publicada con los estados financieros:

1. El domicilio y forma legal de la entidad, el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde se desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social)
2. Una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad, así como de sus principales actividades.
3. El nombre de la dominante directa y de la dominante última del grupo.
4. Si es una entidad de vida limitada, información sobre la duración de la misma.

## Transición y fecha de vigencia

Una entidad aplicará esta Norma en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma a ejercicios anteriores revelará este hecho.

**B**Instrumentos financieros con opción de venta y obligaciones que surgen en la liquidación (Modificaciones de las NIC 32 y NIC 1), emitido en febrero de 2008, modificó el párrafo 138 e insertó los párrafos 8A, 80A y 136A. Una entidad aplicará esas modificaciones para ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un ejercicio anterior, revelará este hecho y aplicará, al mismo tiempo, las modificaciones correspondientes de las NIC 32, NIC 39, NIIF 7 y CINIIF 2 Aportaciones de los socios de entidades cooperativas e instrumentos similares.

**C** Los párrafos 68 y 71 se modificaron mediante el documento Mejoras de las Normas e Interpretaciones emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en ejercicios anteriores, revelará el hecho.

## Derogación de la NIC 1(revisada en 2003)

Esta Norma sustituye a la NIC 1 Presentación de estados financieros revisada en 2003 y modificada en 2005.

# CAPITULO III: Estado de flujos de efectivo y Estado de cambios en el Patrimonio neto

**Ir a Capítulo Anterior**

## Estado de Flujos de Efectivo

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas.

## Objetivo

La información acerca de los flujos de efectivo es útil porque suministra a los usuarios de los estados financieros las bases para evaluar la capacidad que tiene la empresa para generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como sus necesidades de liquidez. Para tomar decisiones económicas, los usuarios deben evaluar la capacidad que la empresa tiene para generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como las fechas en que se producen y el grado de certidumbre relativa de su aparición.

El objetivo de esta Norma es exigir a las empresas que suministren información acerca de los movimientos históricos en el efectivo y los equivalentes al efectivo a través de la presentación de un estado de flujos de efectivo, clasificados según que procedan de actividades de explotación, de inversión y de financiación.

## Alcance

1. Las empresas deben confeccionar un estado de flujos de efectivo, de acuerdo con los requisitos establecidos en esta Norma, y deben presentarlo como parte integrante de sus estados financieros, para cada ejercicio en que sea obligatoria la presentación de éstos.

2. Esta Norma sustituye a la antigua NIC 7, Estado de Cambios en la Posición Financiera, aprobada en julio de 1977.

3. Los usuarios de los estados financieros están interesados en saber cómo la empresa genera y utiliza el efectivo y los equivalentes al efectivo. Esta necesidad es independiente de la naturaleza de las actividades de la empresa, incluso cuando el efectivo pueda ser considerado como el producto de la empresa en cuestión, como puede ser el caso de las entidades financieras. Básicamente, las empresas necesitan efectivo por las mismas razones, por muy diferentes que sean las actividades que constituyen su principal fuente de ingresos ordinarios. En efecto, todas ellas necesitan efectivo para llevar a cabo sus operaciones, pagar sus obligaciones y suministrar rendimientos a sus inversores. De acuerdo con lo anterior, esta Norma exige a todas las empresas que presenten un estado de flujos de efectivo.

## Beneficios de la información sobre flujos de efectivo

4. El estado de flujos de efectivo, cuando se usa de forma conjunta con el resto de los estados financieros, suministra información que permite a los usuarios evaluar los cambios en los activos netos de la empresa, su estructura financiera (incluyendo su liquidez y solvencia) y su capacidad para modificar tanto los importes como las fechas de cobros y pagos, a fin de adaptarse a la evolución de las circunstancias y a las oportunidades que se puedan presentar. La información acerca de los flujos de efectivo es útil para evaluar la capacidad que la empresa tiene para generar efectivo y equivalentes al efectivo, permitiendo a los usuarios desarrollar modelos para evaluar y comparar el valor actual de los flujos netos de efectivo de diferentes empresas. También posibilita la comparación de la información sobre el rendimiento de la explotación de diferentes empresas, ya que elimina los efectos de utilizar distintos tratamientos contables para las mismas transacciones y sucesos económicos.

5. Con frecuencia, la información histórica sobre flujos de efectivo se usa como indicador del importe, momento de la aparición y certidumbre de flujos de efectivo futuros. Es también útil para comprobar la exactitud de evaluaciones pasadas respecto de los flujos futuros, así como para examinar la relación entre rendimiento, flujos de efectivo netos y el impacto de los cambios en los precios.

## Definiciones

**6. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

El efectivo comprende tanto la caja como los depósitos bancarios a la vista.

Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor.

Flujos de efectivo son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.

Actividades de explotación son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos ordinarios de la empresa, así como otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación.

Actividades de inversión son las de adquisición, enajenación o abandono de activos a largo plazo, así como de otras inversiones no incluidas en el efectivo y los equivalentes al efectivo.

Actividades de financiación son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por parte de la empresa.

## Efectivo y equivalentes al efectivo

7. Los equivalentes al efectivo se tienen, más que para propósitos de inversión o similares, para cumplir los compromisos de pago a corto plazo. Para que una inversión financiera pueda ser calificada como equivalente al efectivo, es necesario que pueda ser fácilmente convertible en una cantidad determinada de efectivo y estar sujeta a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Por tanto, una inversión será equivalente al efectivo cuando tenga vencimiento próximo, por ejemplo tres meses o menos desde la fecha de adquisición. Las participaciones en el capital de otras empresas quedarán excluidas de los equivalentes al efectivo a menos que sean, sustancialmente, equivalentes al efectivo, como por ejemplo las acciones preferentes adquiridas con proximidad a su vencimiento, siempre que tengan una fecha determinada de reembolso.

8. Los préstamos bancarios se consideran, en general, como actividades de financiación. En algunos países, sin embargo, los sobregiros exigibles en cualquier momento por el banco forman parte integrante de la gestión del efectivo de la empresa. En esas circunstancias, tales sobregiros se incluyen como componentes del efectivo y equivalentes al efectivo. Una característica de los acuerdos bancarios que regulan los sobregiros, u operaciones similares, es que el saldo con el banco fluctúa constantemente de deudor a acreedor.

9. Los flujos de efectivo no incluirán ningún movimiento entre las partidas que constituyen el efectivo y equivalentes al efectivo, puesto que estos componentes son parte de la gestión del efectivo de la empresa más que de sus actividades de explotación, inversión o financiación. La gestión del efectivo comprende también la inversión de los sobrantes de efectivo y equivalentes al efectivo.

## Presentación del estado de flujos de efectivo

10. El estado de flujos de efectivo debe informar acerca de los flujos de efectivo habidos durante el ejercicio, clasificándolos en actividades de explotación, de inversión o de financiación.

11. Cada empresa presenta sus flujos de efectivo procedentes de las actividades de explotación, de inversión o de financiación, de la manera que resulte más apropiada según la naturaleza de sus actividades. La clasificación de los flujos según las actividades citadas suministra información que permite a los usuarios evaluar el impacto de las mismas en la posición financiera de la empresa, así como sobre el importe final de su efectivo y demás equivalentes al efectivo. Esta estructura de la información puede ser útil también al evaluar las relaciones entre dichas actividades.

12. Una única transacción puede contener flujos de efectivo que se clasifiquen de forma distinta. Por ejemplo, cuando los reembolsos de un préstamo incluyen capital e interés, la parte de intereses puede clasificarse como actividad de explotación, mientras que la parte de devolución del principal se clasifica como actividad de financiación.

## Actividades de explotación

13. El importe de los flujos de efectivo procedentes de actividades de explotación es un indicador clave de la medida en la que estas actividades han generado fondos líquidos suficientes para reembolsar los préstamos, mantener la capacidad de explotación de la empresa, pagar dividendos y realizar nuevas inversiones sin recurrir a fuentes externas de financiación. La información acerca de los componentes específicos de los flujos de efectivo de las actividades de explotación es útil, junto con otra información, para pronosticar los flujos de efectivo futuros de dichas actividades.

14. Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de explotación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de ingresos ordinarios de la empresa. Por tanto, proceden de las operaciones y otros sucesos relevantes para la determinación de las pérdidas o ganancias netas.

Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de explotación son los siguientes:

1. cobros procedentes de las ventas de bienes y prestación de servicios.
2. cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos ordinarios.
3. pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios.
4. pagos a empleados y por cuenta de los mismos.
5. cobros y pagos de las empresas de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas.
6. pagos o devoluciones de impuestos sobre las ganancias, a menos que éstos puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión o financiación.
7. cobros y pagos derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos.

Algunas transacciones, tales como la venta de un elemento del inmovilizado material, pueden dar lugar a una pérdida o ganancia que se incluirá en la ganancia neta. Sin embargo, los flujos derivados de dichas transacciones se incluirán entre las actividades de inversión.

15. Una empresa puede tener títulos o conceder préstamos por razones de intermediación u otro tipo de acuerdos comerciales habituales, en cuyo caso estas inversiones se considerarán similares a las existencias adquiridas específicamente para revender. Por tanto, los flujos de efectivo de estas operaciones se clasifican como procedentes de actividades de explotación. De forma similar, los anticipos de efectivo y préstamos realizados por entidades financieras se clasificarán habitualmente entre las actividades de explotación, puesto que están relacionados con las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos ordinarios de la empresa.

## Actividades de inversión

16. La presentación separada de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de inversión es importante, porque tales flujos de efectivo representan la medida en la cual se han hecho desembolsos por causa de los recursos económicos que van a producir ingresos y flujos de efectivo en el futuro. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los siguientes:

1. pagos por la adquisición de inmovilizado material, inmaterial y otros activos a largo plazo, incluyendo los pagos relativos a los costes de desarrollo capitalizados y a trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado material.
2. cobros por ventas de inmovilizado material, inmaterial y otros activos a largo plazo.
3. pagos por la adquisición de instrumentos de pasivo o de capital, emitidos por otras empresas, así como participaciones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se tengan para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales)
4. cobros por venta y reembolso de instrumentos de pasivo o de capital emitidos por otras empresas, así como inversiones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y otros equivalentes al efectivo, y de los que se posean para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales).
5. anticipos de efectivo y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de ese tipo hechas por empresas financieras).
6. cobros derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de este tipo hechas por entidades financieras).
7. pagos derivados de contratos a plazo, a futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores pagos se clasifican como actividades de financiación.
8. cobros procedentes de contratos a plazo, de futuros, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantienen por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores cobros se clasifican como actividades de financiación.

Cuando un contrato se trata contablemente como cobertura de una posición comercial o financiera determinada, los flujos de efectivo del mismo se clasifican de la misma forma que los procedentes de la posición que se está cubriendo.

## Actividades de financiación

17. Es importante la presentación separada de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación, puesto que resulta útil al realizar la predicción de necesidades de efectivo para cubrir compromisos con los que suministran capital a la empresa. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes:

1. cobros procedentes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital.
2. pagos a los propietarios por adquirir o rescatar las acciones de la empresa.
3. cobros procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo, ya sea a largo o a corto plazo.
4. reembolsos de los fondos tomados en préstamo.
5. pagos realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero.

## Información sobre flujos de efectivo de las actividades de explotación

18. La empresa debe informar acerca de los flujos de efectivo de las actividades de explotación usando uno de los dos métodos siguientes:

1. método directo, según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos.
2. método indirecto, según el cual se comienza presentando la pérdida o ganancia en términos netos, cifra que se corrige luego por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y devengos que son la causa de cobros y pagos en el pasado o en el futuro, así como de las partidas de pérdidas o ganancias asociadas con flujos de efectivo de actividades clasificadas como de inversión o financiación.

Se aconseja a las empresas que presenten los flujos de efectivo utilizando el método directo. Este método suministra información que puede ser útil en la estimación de los flujos de efectivo futuros, la cual no está disponible utilizando el método indirecto. En este método directo, la información acerca de las principales categorías de cobros o pagos en términos brutos puede obtenerse mediante uno de los siguientes procedimientos:

1. utilizando los registros contables de la empresa.
2. ajustando las ventas y el coste de las ventas (para el caso de las entidades financieras, los intereses recibidos e ingresos asimilables y los intereses pagados y otros gastos asimilables), así como otras partidas en la cuenta de resultados por:
3. los cambios habidos durante el ejercicio en las existencias y en las partidas a cobrar y a pagar derivadas de las actividades de explotación.
4. otras partidas sin reflejo en el efectivo.
5. otras partidas cuyos efectos monetarios se consideran flujos de efectivo de inversión o financiación.

20. En el método indirecto, el flujo neto por actividades de explotación se determina corrigiendo la pérdida o ganancia, en términos netos, por los efectos de:

1. los cambios habidos durante el ejercicio en las existencias y en las cuentas a cobrar y a pagar derivadas de las actividades de explotación.
2. las partidas sin reflejo en el efectivo, tales como depreciación, provisiones, impuestos diferidos, pérdidas y ganancias de cambio no realizadas, participación en ganancias no distribuidas de asociadas e intereses minoritarios.
3. cualquier otra partida cuyos efectos monetarios se consideren flujos de efectivo de inversión o financiación.

Alternativamente, el flujo de efectivo neto de las actividades de explotación puede presentarse utilizando este mismo método indirecto, mostrando las partidas de ingresos ordinarios y gastos contenidas en la cuenta de resultados, junto con los cambios habidos durante el ejercicio en las existencias y en las cuentas a cobrar y a pagar derivadas de las actividades de explotación.

## Información sobre flujos de efectivo de las actividades de inversión y financiación

21. La empresa debe informar por separado sobre las principales categorías de cobros y pagos brutos procedentes de actividades de inversión y financiación, excepto por lo que se refiere a los flujos de efectivo descritos en los párrafos 22 y 24, que pueden ser incluidos en términos netos.

## Información sobre flujos de efectivo en términos netos

22. Los flujos de efectivo que proceden de los siguientes tipos de actividades de explotación, de inversión y de financiación, pueden presentarse en términos netos:

1. cobros y pagos por cuenta de clientes, siempre y cuando los flujos de efectivo reflejen la actividad del cliente en mayor medida que la correspondiente a la empresa; y
2. cobros y pagos procedentes de partidas en las que la rotación es elevada, los importes altos y el vencimiento próximo.

23. Ejemplos de cobros y pagos a los que se ha hecho referencia en el párrafo 22(a) son los siguientes:

1. la aceptación y reembolso de depósitos a la vista por parte de un banco.
2. los fondos de clientes que posee una empresa dedicada a la inversión financiera.
3. los alquileres cobrados por cuenta de y pagados a, los poseedores de inmuebles de inversión.

Ejemplos de cobros y pagos a los que se ha hecho referencia en el párrafo 22(b) son los anticipos y reembolsos hechos por causa de:

1. saldos relativos a tarjetas de crédito de clientes (parte correspondiente al principal).
2. compra y venta de inversiones financieras.
3. otros préstamos tomados a corto plazo, por ejemplo los convenidos con periodos de vencimiento de tres meses o menos.

24. Los siguientes flujos de efectivo, procedentes de las actividades de una entidad financiera, pueden presentarse en términos netos:

1. Pagos y cobros por la aceptación y reembolso de depósitos con una fecha fija de vencimiento;
2. Colocación y recuperación de depósitos en otras entidades financieras.
3. Anticipos y préstamos hechos a clientes, así como el reembolso de estas partidas.

## Flujos de efectivo en moneda extranjera

25. Los flujos de efectivo procedentes de transacciones en moneda extranjera se convertirán a la moneda funcional de la entidad aplicando al importe en moneda extranjera, el tipo de cambio entre ambas monedas en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión.

26. Los flujos de efectivo de una dependiente extranjera se convertirán utilizando el tipo de cambio entre la moneda funcional y la moneda extranjera, en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión.

27. Los flujos en moneda extranjera se presentarán de acuerdo con la NIC 21, Efectos de las Variaciones en los

Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera. En ella se permite utilizar un tipo de cambio que se aproxime al cambio efectivo. Por ejemplo, esto supone que puede utilizarse una media ponderada de los tipos de cambio de un periodo para contabilizar las transacciones en moneda extranjera o la conversión de los flujos de efectivo de una empresa dependiente.

28. Las pérdidas o ganancias no realizadas, por diferencias de cambio en moneda extranjera, no producen flujos de efectivo. Sin embargo, el efecto que la variación en los tipos de cambio tiene sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo, mantenidos o debidos, en moneda extranjera, será objeto de presentación en el estado de flujos de efectivo para permitir la conciliación entre las existencias de efectivo al principio y al final del ejercicio. Este importe se presentará por separado de los flujos procedentes de las actividades de explotación, de inversión y de financiación, y en el mismo se incluirán las diferencias que, en su caso, hubieran resultado de haber presentado esos flujos al cambio de cierre.

29. (Derogado)

30. (Derogado)

## Intereses y dividendos

31. Los flujos de efectivo correspondientes tanto a los intereses recibidos y pagados, como a los dividendos percibidos y satisfechos, deben ser revelados por separado. Cada una de las anteriores partidas debe ser clasificada de forma coherente, en cada ejercicio, como perteneciente a actividades de explotación, de inversión o de financiación.

32. El importe total de intereses pagados durante el ejercicio se presentará, en el estado de flujos de efectivo, tanto si ha sido reconocido como gastos del mismo como, si ha sido capitalizado, de acuerdo con la NIC 23, Costes por Intereses.

33. Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos percibidos, se clasificarán en las entidades financieras como flujos de efectivo por actividades de explotación. Sin embargo, no existe consenso para la clasificación de este tipo de flujos en el resto de las empresas. Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos percibidos, pueden ser clasificados como procedentes de actividades de explotación, porque entran en la determinación de la pérdida o ganancia neta. De forma alternativa, los intereses pagados pueden clasificarse entre las actividades de financiación, así como los intereses y dividendos percibidos pueden pertenecer a las actividades de inversión, puesto que los primeros son los costes de obtener recursos financieros y los segundos representan el rendimiento de las inversiones financieras.

34. Los dividendos pagados pueden clasificarse como flujos de efectivo de actividades de financiación, puesto que representan el coste de obtener recursos financieros. Alternativamente, pueden ser clasificados como componentes de los flujos procedentes de las actividades de explotación, a fin de ayudar a los usuarios a determinar la capacidad de la empresa para atender los dividendos con flujos de efectivo procedentes de las actividades de explotación.

## Impuestos sobre las ganancias

35. Los flujos de efectivo procedentes de pagos relacionados con el impuesto sobre las ganancias deben revelarse por separado, y deben ser clasificados como flujos de efectivo procedentes de actividades de explotación, a menos que puedan ser específicamente asociados con actividades de inversión o de financiación.

36. Los impuestos sobre las ganancias aparecen en transacciones clasificadas como actividades de explotación, de inversión o de financiación en el estado de flujos de efectivo. Aunque el gasto devengado por impuestos sobre las ganancias pueda ser fácilmente asociable a determinadas actividades de inversión o financiación, los flujos de efectivo asociados al mismo son, a menudo, imposibles de identificar y pueden surgir en un ejercicio diferente del que corresponda a la transacción subyacente. Por eso, los impuestos pagados se clasifican normalmente como flujos de efectivo de actividades de explotación. No obstante, cuando sea posible identificar el flujo impositivo con operaciones individuales, que den lugar a cobros y pagos clasificados como actividades de inversión o financiación, se clasificará igual que la transacción a la que se refiere. En caso de distribuir el pago por impuestos entre más de un tipo de actividad, se informará también del importe total de impuestos pagados en el ejercicio.

## Inversiones en dependientes, asociadas y negocios conjuntos

37. La empresa inversora, ya contabilice las inversiones en empresas dependientes y asociadas usando el método del coste o el de la participación, limitará su información, en el estado de flujos de efectivo, a los flujos de efectivo habidos entre ella misma y las empresas participadas. Esto quiere decir, por ejemplo, que incluirá en el estado de flujos de efectivo los dividendos y anticipos.

38. La empresa que informe sobre su participación en una entidad controlada conjuntamente, utilizando la consolidación proporcional (NIC 31 Participaciones en negocios conjuntos), incluirá en su estado de flujos de efectivo consolidado su parte proporcional de los flujos de efectivo en la citada entidad. Por otra parte, la empresa que informe sobre dicha entidad utilizando el método de la participación, incluirá en su estado de flujos de efectivo consolidado los flujos de efectivo habidos por inversiones en la susodicha entidad controlada conjuntamente, así como las distribuciones de ganancias y otros pagos y cobros entre ambas empresas.

## Adquisiciones y enajenaciones de dependientes y otras unidades de negocio

39. Los flujos de efectivo agregados derivados de adquisiciones y enajenaciones de dependientes y otras empresas deben ser presentados por separado, y clasificados como actividades de inversión.

40. La empresa debe revelar, de forma agregada, respecto de cada adquisición y enajenación de dependientes y otras empresas, habidas durante el ejercicio, todos y cada uno de los siguientes extremos:

* 1. la contraprestación total derivada de la compra o enajenación.
  2. la proporción de la contraprestación anterior satisfecha o cobrada mediante efectivo o equivalentes al efectivo.
  3. el importe de efectivo y equivalentes con que contaba la dependiente o la empresa de otro tipo adquirida o enajenada.
  4. el importe de los activos y pasivos, distintos de efectivo y equivalentes al efectivo, correspondientes a la dependiente o a la empresa de otro tipo adquirida o enajenada, agrupados por cada una de las categorías principales.

41. La presentación separada, en una sola partida, de las consecuencias que, en el efectivo y equivalentes al efectivo, han producido las adquisiciones y enajenaciones de dependientes y otras empresas, junto con la información ofrecida aparte de los importes de activos y pasivos comprados o enajenados, ayudará a distinguir estos flujos de efectivo de aquéllos otros que surgen de las actividades de explotación, de inversión o de financiación. Los flujos de efectivo procedentes de enajenaciones no se presentarán compensados con los correspondientes a adquisiciones.

42. En el estado de flujos de efectivo se incluirán los importes agregados que se han pagado o cobrado por la compra o enajenación de una empresa, respectivamente, netos de los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo adquiridos o enajenados, según el caso, en la explotación.

## Transacciones no monetarias

43. Las operaciones de inversión o financiación que no han supuesto el uso de efectivo o equivalentes al efectivo deben excluirse del estado de flujos de efectivo. No obstante, estas transacciones deben ser objeto de información, en cualquier otra parte dentro de los estados financieros, de manera que suministren toda la información relevante acerca de dichas actividades de inversión o financiación.

44. Muchas actividades de inversión o financiación no tienen un impacto directo en los flujos de efectivo del ejercicio, a pesar de que afectan a la estructura de los activos y del capital utilizado por la empresa. La exclusión de esas transacciones no monetarias del estado de flujos de efectivo resulta coherente con el objetivo que persigue este documento, puesto que tales partidas no producen flujos de efectivo en el ejercicio corriente. Ejemplos de transacciones no monetarias de este tipo son:

1. la adquisición de activos, ya sea asumiendo directamente los pasivos por su financiación, o por medio de un contrato de arrendamiento financiero.
2. la compra de una empresa mediante una ampliación de capital.
3. la conversión de deuda en patrimonio neto.

## Componente de la partida efectivo y equivalente al efectivo

45. La empresa debe revelar los componentes de la partida de efectivo y equivalentes al efectivo, y debe presentar una conciliación de los saldos que figuran en su estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes en el balance.

46. Las empresas revelarán los criterios adoptados, para determinar la composición de la partida de efectivo y equivalentes al efectivo, a causa de la variedad de prácticas de gestión de efectivo y de servicios bancarios relacionados con ella en todos los países del mundo, así como para dar cumplimiento a lo previsto en la NIC 1, Presentación de Estados Financieros.

47. El resultado de cualquier cambio en las políticas de determinación del efectivo y equivalentes al efectivo, por ejemplo, un cambio en la clasificación de instrumentos financieros que antes se consideraban parte de la cartera de inversión, se presentará, en los estados financieros de la empresa, de acuerdo con la NIC 8, Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

## Fecha de vigencia

53. Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1994.

## Otras informaciones a revelar

48. La empresa debe revelar en sus estados financieros, acompañado de un comentario por parte de la gerencia, cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y equivalentes al efectivo que no esté disponible para ser utilizado por ella misma o por el grupo al que pertenece.

49. Existen diversas circunstancias en las que los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo, mantenidos por la empresa, no están disponibles para su uso por parte del grupo. Un ejemplo de esta situación son los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo de una empresa dependiente que opera en un país donde existen controles de cambio u otras restricciones legales, de manera que los citados saldos no están disponibles para uso de la dominante o de las demás dependientes.

50. Puede ser relevante, para los usuarios, conocer determinadas informaciones adicionales sobre la empresa que les ayuden a comprender su posición financiera y liquidez. Por tanto, se aconseja a las empresas que publiquen, junto con un comentario de la gerencia, informaciones tales como las siguientes:

1. el importe de los préstamos no dispuestos, que pueden estar disponibles para actividades de explotación o para el pago de operaciones de inversión o financiación, indicando las restricciones sobre el uso de tales medios financieros.
2. el importe agregado de los flujos de efectivo, distinguiendo los de actividades de explotación, de inversión y de financiación, relacionados con participaciones en negocios conjuntos que se integran en los estados financieros mediante consolidación proporcional.
3. el importe acumulado de flujos de efectivo que representen incrementos en la capacidad de la explotación, separado de aquéllos otros que se requieran para mantener la capacidad de la explotación de la empresa.
4. el importe de los flujos de efectivo por actividades de explotación, de inversión y de financiación, que procedan de cada uno de los segmentos de negocio y geográficos considerados para elaborar los estados financieros (NIC 14, Información Financiera por Segmentos).



Ilustración 3 Contabilidad

51. La información, por separado, de los flujos de efectivo que incrementan la capacidad de la explotación, distinguiéndolos de aquellos otros que sirven para mantenerla, es útil por permitir a los usuarios juzgar acerca de si la empresa está invirtiendo adecuadamente para mantener su capacidad de explotación. Toda empresa que no esté invirtiendo adecuadamente en el mantenimiento de su capacidad de explotación, puede estar perjudicando su rendimiento futuro a cambio de mejorar la liquidez presente y las distribuciones de ganancias a los propietarios.

52. La presentación de flujos de efectivo por segmentos permitirá a los usuarios obtener una mejor comprensión de las relaciones entre los flujos de efectivo de la empresa en su conjunto y los de cada una de sus partes integrantes, así como de la variabilidad y disponibilidad de los flujos de los segmentos considerados.

# Bibliografía

Cemborain, Y. (2000). Definición y reconocimiento de los elementos de los estados financieros. En Y. Cemborain, *El marco conceptual para la información financiera* (págs. 195-224). Madrid: AECA.

*Plan Contable 2007*. (2013). Recuperado el 2013, de Plan Contable 2007: http://plancontable2007.com/niif-nic/nic-normas-internacionales-de-contabilidad/nic-01.html

*Plan General Contable*. (2007). Recuperado el 2007, de Plan General Contable: http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/nic07.pdf

Tua Pereda, J. (2000). Principios contables versus hipótesis básicas . En J. Tua Pereda, *El marco conceptual para la información financiera* (págs. 161-194). Madrid: AECA.

1. IASB.- **International Accounting Standards Board** [↑](#footnote-ref-1)
2. PGC.- Plan General Contable [↑](#footnote-ref-2)
3. Gastos.- son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, constituyen un decremento en el patrimonio neto y no están relacionados con las distribuciones de los propietarios de este patrimonio. [↑](#endnote-ref-1)
4. Ingresos.- son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, constituyen un aumento en el patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de este patrimonio. [↑](#endnote-ref-2)
5. Patrimonio.- Es la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. [↑](#endnote-ref-3)
6. Activos.- Recurso económico controlado por la empresa, resultado de sucesos pasados y del que se espera obtener beneficios económicos en el futuro. [↑](#endnote-ref-4)
7. Pasivos.- Obligación actual de la empresa resultado de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, se espera desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos. [↑](#endnote-ref-5)
8. I+D.-Investigación+Desarrollo [↑](#footnote-ref-3)
9. 4 NIIF.- Normas Internacionales de Información Financiera [↑](#footnote-ref-4)
10. [↑](#endnote-ref-6)