

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 1

Presentación de estados financieros

OBJETIVO

- 1 El objetivo de esta norma consiste en establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad de ejercicios anteriores, como con los de otras entidades diferentes. Para alcanzar dicho objetivo, la norma establece, en primer lugar, requisitos generales para la presentación de los estados financieros y, a continuación, ofrece directrices para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre su contenido. Tanto el reconocimiento, como la valoración y la información a revelar sobre determinadas transacciones y otros eventos, se abordan en otras normas e interpretaciones.

ALCANCE

- 2 Esta norma se aplicará a todo tipo de estados financieros con propósitos de información general, que sean elaborados y presentados conforme a las normas internacionales de información financiera (NIIF).
- 3 Los estados financieros con propósitos de información general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de los usuarios que no estén en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Los estados financieros con propósito de información general comprenden aquellos que se presentan de forma separada, o dentro de otro documento de carácter público, como el informe anual o un folleto o prospecto de información bursátil. Esta norma no será de aplicación a la estructura y contenido de los estados financieros intermedios que se presenten de forma condensada y se elaboren de acuerdo con la NIC 34 *Información financiera intermedia*. No obstante, los párrafos 13 a 41 serán aplicables a dichos estados. Las reglas fijadas en esta norma se aplicarán de la misma manera a todas las entidades, con independencia de que elaboren estados financieros consolidados o separados, como se definen en la NIC 27 *Estados financieros consolidados y separados*.
- 4 [Eliminado]
- 5 Esta norma utiliza terminología propia de las entidades con ánimo de lucro, incluyendo las pertenecientes al sector público. Las entidades que no persigan finalidad lucrativa, ya pertenezcan al sector privado o público, o bien a cualquier tipo de administración pública, si desean aplicar esta norma, podrían verse obligadas a modificar las descripciones utilizadas para ciertas partidas de los estados financieros, e incluso de cambiar las denominaciones de los estados financieros.
- 6 De forma análoga, las entidades que carezcan de patrimonio neto, tal como se define en la NIC 32 *Instrumentos financieros: Presentación* (por ejemplo, algunos fondos de inversión), y las entidades cuyo capital no sea patrimonio neto (por ejemplo, algunas entidades cooperativas) podrían tener necesidad de adaptar la presentación de las participaciones de sus miembros o partícipes en los estados financieros.

FINALIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

- 7 Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de la entidad. El objetivo de los estados financieros con propósitos de información general es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la 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 se les han confiado. Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos de la entidad:
 - a) activos;
 - b) pasivos;
 - c) patrimonio neto;
 - d) gastos e ingresos, en los que se incluyen las pérdidas y ganancias;
 - e) otros cambios en el patrimonio neto, y
 - f) flujos de efectivo.

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

COMPONENTES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

- 8 Un conjunto completo de estados financieros incluirá los siguientes componentes:
 - a) balance;
 - b) cuenta de resultados;

- c) un estado de cambios en el patrimonio neto que muestre:
 - i) todos los cambios habidos en el patrimonio neto, o bien
 - ii) los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las transacciones con los propietarios del mismo, cuando actúen como tales;
 - d) estado de flujos de efectivo, y
 - e) notas, en las que se incluye un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.
- 9 Muchas entidades presentan, aparte de los estados financieros, un análisis financiero elaborado por la dirección que describe y explica las características principales del rendimiento y la situación financiera de la entidad, así como las incertidumbres más importantes a las que se enfrenta. Este informe puede incluir un examen de:
- a) 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;
 - b) las fuentes de financiación de la entidad, así como su objetivo respecto al coeficiente de deudas sobre patrimonio neto, y
 - c) los recursos de la entidad cuyo valor no quede reflejado en el balance que se ha confeccionado de acuerdo con las NIIF.
- 10 Muchas entidades también presentan, adicionalmente a sus estados financieros, otros informes y estados, tales como los relativos al estado del valor añadido o a la información medioambiental, particularmente en sectores industriales donde los trabajadores se consideran un importante grupo de usuarios o bien los factores del medio ambiente resultan significativos, respectivamente. Estos informes y estados, presentados aparte de los estados financieros, quedarán fuera del alcance de las NIIF.

DEFINICIONES

- 11 Los siguientes términos se emplean, en la presente norma, con el significado que a continuación se especifica:

Impracticable. La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.

Normas internacionales de Información Financiera (NIIF), son las normas e interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC). Esas normas comprenden:

- a) las normas internacionales de información financiera;
- b) las normas internacionales de contabilidad, y
- c) las interpretaciones originadas por el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o las antiguas 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 basándose en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciadas en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

Notas. Contienen información adicional a la presentada en el balance, cuenta de resultados, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo. En ellas se suministran descripciones narrativas o desagregaciones de tales estados y contienen información sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en dichos estados.

- 12 Para evaluar cuándo una omisión o inexactitud puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, considerándose así material o con importancia relativa, deberán tenerse en cuenta las características de dichos usuarios. El *Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros* establece, en su 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». En consecuencia, la evaluación exigirá tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, los usuarios con las características descritas se vean influidos al tomar decisiones económicas.

CONSIDERACIONES GENERALES

Imagen fiel y cumplimiento de las NIIF

- 13 Los estados financieros reflejarán fielmente la situación, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la 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

fijados en el *Marco conceptual*. Se presumirá que la aplicación de las NIIF, acompañada de informaciones adicionales cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.

- 14 Toda entidad cuyos estados financieros cumplan las NIIF efectuará, en las notas, una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento. En los estados financieros no se declarará que se cumplen las NIIF a menos que aquellos cumplan con todos los requisitos de estas.
- 15 En la práctica totalidad de los casos, la presentación razonable se alcanzará cumpliendo con las NIIF aplicables. Una presentación razonable también requiere que la entidad:
 - a) seleccione y aplique las políticas contables de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*. En la NIC 8 se establece una jerarquía normativa a considerar por la dirección en ausencia de una norma o interpretación aplicable específicamente a una partida;
 - b) presente la información, incluida la relativa a las políticas contables, de manera que sea relevante, fiable, comparable y comprensible;
 - c) suministre información adicional siempre que los requisitos 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 y el rendimiento financieros de la entidad.
- 16 Las políticas contables inadecuadas no quedarán legitimadas por el hecho de dar información acerca de las mismas, ni tampoco por la inclusión de notas u otro material explicativo al respecto.
- 17 En la circunstancia extremadamente rara de que la dirección concluyera que cumplir con un requisito establecido en una norma o interpretación, llevaría a una confusión 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 18, siempre que el marco regulatorio aplicable exija, o bien no prohíba, esta falta de aplicación.
- 18 Cuando una entidad no aplique un requisito establecido en una norma o en una interpretación, de acuerdo con el párrafo 17, revelará información sobre los siguientes extremos:
 - a) que la dirección ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo;
 - b) que se ha cumplido con las normas y las interpretaciones aplicables, excepto en el caso particular del requisito no aplicado para lograr una presentación razonable;
 - c) el título de la norma o interpretación que la entidad ha dejado de aplicar, la naturaleza de la no aplicación, con el tratamiento que la norma o interpretación requería, las razones por las que ese tratamiento confundiría de tal forma que entrase en conflicto con el objetivo de los estados financieros fijado en el *Marco conceptual*, así como el tratamiento alternativo aplicado, y
 - d) para cada ejercicio sobre el que se presente dicha 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 requisito en cuestión.
- 19 Cuando una entidad hubiera dejado de aplicar, en algún ejercicio anterior, un requerimiento establecido en una norma o una interpretación, y esta no aplicación afectase a los importes reconocidos en los estados financieros del ejercicio corriente, se revelará la información establecida en el párrafo 18, letras c) y d).
- 20 El párrafo 19 se aplicará, por ejemplo, cuando una entidad haya dejado de cumplir, en un ejercicio anterior, un requerimiento establecido en una norma o interpretación 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.
- 21 En la circunstancia extremadamente rara de que la dirección concluyera que cumplir con un requisito establecido en una norma o interpretación llevara a una confusión tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco conceptual*, pero el marco regulatorio le prohibiera dejar de aplicar este requerimiento, la entidad deberá reducir en la medida de lo practicable aquellos aspectos de cumplimiento que perciba como causantes de la confusión, mediante la revelación de la siguiente información:
 - a) el título de la norma o interpretación en cuestión, la naturaleza del requerimiento, así como la razón por la cual la dirección ha llegado a la conclusión de que el cumplimiento del mismo confundiría de tal forma que entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco conceptual*, y
 - b) para cada ejercicio presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la dirección haya concluido que serían necesarios para alcanzar la imagen fiel.

- 22 Para los fines de los párrafos 17 a 21, una partida entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros cuando no representase fielmente las transacciones, así como los otros eventos 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 a partir de los estados financieros. Al evaluar si el cumplimiento de un requerimiento específico, establecido en una norma o interpretación, pudiera resultar confuso y entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco conceptual*, la dirección considerará los siguientes aspectos:
- por qué no se alcanza el objetivo de los estados financieros, en las circunstancias particulares que se están sopesando, y
 - la forma y medida en que las circunstancias de la entidad difieren de las que se dan en otras entidades que cumplen con el requisito en cuestión. Si otras entidades cumplieran con dicho requisito en circunstancias similares, existiría la presunción *iuris tantum* de que el cumplimiento del requisito, por parte de la entidad, no sería confuso ni entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco conceptual*.

Hipótesis de empresa en funcionamiento

- 23 Al elaborar los estados financieros, la dirección evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Los estados financieros se elaborarán 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, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros. En el caso de que los estados financieros no se elaboren bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no puede ser considerada como una empresa en funcionamiento.
- 24 Al evaluar si la hipótesis de empresa en funcionamiento resulta apropiada, la dirección tendrá en cuenta toda la información que esté disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos, sin limitarse a ello, los doce meses siguientes a partir de la fecha del balance. El grado de detalle de las consideraciones dependerá de los hechos que se presenten en cada caso. Cuando la entidad tenga un historial de explotación rentable, así como facilidades de acceso a recursos financieros, la conclusión de que utilizar la hipótesis de empresa en funcionamiento es lo apropiado podrá alcanzarse sin realizar un análisis en profundidad. En otros casos, la dirección, antes de asumir que la hipótesis de continuidad resulta apropiada, habrá 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 del devengo

- 25 Salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, la entidad elaborará sus estados financieros utilizando la hipótesis contable del devengo.
- 26 Cuando se utilice la hipótesis contable del devengo, las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando se atengan a las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos en el *Marco conceptual* para tales elementos.

Uniformidad en la presentación

- 27 La presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros se conservará de un ejercicio a otro, a menos que:
- tras un cambio 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, o
 - una norma o interpretación requiera un cambio en la presentación.
- 28 Una adquisición o enajenación significativa, o una revisión de la presentación de los estados financieros, podría sugerir que dichos estados financieros necesiten ser presentados de forma diferente. En estos casos, la entidad cambiará la presentación de sus estados financieros solo si dicho cambio suministra 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 tales cambios en la presentación, la entidad reclasificará la información comparativa, de acuerdo con los párrafos 38 y 39.

Materialidad o importancia relativa y agrupación de datos

- 29 Cada clase de partidas similares, que posea la suficiente importancia relativa, deberá ser presentada por separado en los estados financieros. Las partidas de naturaleza o función distinta deberán presentarse separadamente, a menos que no sean materiales.

- 30 Los estados financieros son el producto que se obtiene del procesamiento de grandes cantidades de transacciones y otros eventos, las cuales se agruparán por clases, de acuerdo con su naturaleza o función. La etapa final del proceso de agrupación y clasificación consistirá en la presentación de datos condensados y clasificados, que constituirán el contenido de las partidas, ya aparezcan estas en el balance, en la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto, en el estado de flujos de efectivo, o bien en las notas. Si una partida concreta no fuese material o no tuviera importancia relativa por sí sola, se agregará con otras partidas, ya sea en el cuerpo de los estados financieros o en las notas. Una partida que no tenga la suficiente materialidad como para requerir una presentación separada en los estados financieros puede, sin embargo, tenerla para ser presentada por separado en las notas.
- 31 La aplicación del concepto de materialidad implica que no será necesario cumplir un requerimiento de información específico, de una norma o de una interpretación, si la información correspondiente careciese de importancia relativa.

Compensación

- 32 No se compensarán activos con pasivos, ni ingresos con gastos, salvo cuando la compensación sea requerida o esté permitida por alguna norma o interpretación.
- 33 Es importante que tanto las partidas de activo y pasivo, como las de gastos e ingresos, se presenten por separado. La compensación de partidas, ya sea en el balance o en la cuenta de resultados, limita la capacidad de los usuarios para comprender tanto las transacciones, como los otros eventos y condiciones, que se hayan producido, así como para evaluar los flujos futuros de efectivo de la entidad, salvo en el caso de que la compensación sea un reflejo del fondo de la transacción o evento en cuestión. La presentación de los activos netos de correcciones valorativas —por ejemplo cuando se presenten las existencias netas de correcciones de valor por obsolescencia y las deudas de clientes netas de las correcciones por deudas de dudoso cobro— no constituirá un caso de compensación de partidas.
- 34 En la NIC 18 *Ingresos ordinarios*, se define el concepto de ingreso ordinario y se exige su valoración según el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento comercial y rebaja por volumen de ventas que sean practicados por la entidad. Una entidad llevará a cabo, en el curso normal de sus actividades, otras transacciones accesorias a las actividades que generan los ingresos ordinarios más importantes. Los resultados de tales transacciones se presentarán compensando los ingresos con los gastos que genere la misma operación, siempre que este tipo de presentación refleje el fondo de la transacción. Por ejemplo:
- las pérdidas o ganancias por la venta o disposición por otra vía de activos no corrientes, entre los que se encuentran ciertas inversiones financieras y los activos no corrientes de la explotación, se suelen presentar netas, deduciendo del importe recibido por la venta, el importe en libros del activo y los gastos de venta correspondientes, y
 - los desembolsos relativos a las provisiones reconocidas de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos 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), se podrán compensar con los reembolsos efectivamente recibidos.
- 35 Además de lo anterior, las pérdidas o ganancias que procedan de un grupo de transacciones similares, se presentarán compensando los importes correspondientes, como sucede por ejemplo en el caso de las diferencias de cambio en moneda extranjera, o bien en el caso de pérdidas o ganancias derivadas de instrumentos financieros mantenidos para negociar. Sin embargo, se presentarán tales pérdidas o ganancias de forma separada si poseen materialidad.

Información comparativa

- 36 A menos que una norma o interpretación permita o requiera otra cosa, la información comparativa respecto del ejercicio anterior se presentará para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros. La información comparativa deberá incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la adecuada comprensión de los estados financieros del ejercicio corriente.
- 37 En algunos casos, la información descriptiva suministrada en los estados financieros de los ejercicios anteriores continúa siendo relevante en el ejercicio corriente. Por ejemplo, los detalles de un litigio cuyo desenlace era incierto en la fecha del balance anterior y está todavía por resolver, se incluirán también en la información del ejercicio corriente. Los usuarios encontrarán de interés saber que la incertidumbre existía ya en la fecha del anterior balance, así como los pasos que se han dado durante el ejercicio corriente para tratar de resolverla.
- 38 Cuando se modifique la forma de presentación o la clasificación de las partidas en los estados financieros, también se reclasificarán los importes correspondientes a la información comparativa, a menos que resulte impracticable hacerlo. Cuando los importes comparativos se reclasifiquen, la entidad deberá revelar:
- la naturaleza de la reclasificación;
 - el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado, y
 - el motivo de la reclasificación.

- 39 Cuando resulte impracticable reclasificar los importes comparativos, la entidad deberá revelar:
- el motivo para no reclasificar los importes, y
 - la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.
- 40 Realzar la comparabilidad de la información entre ejercicios ayuda a los usuarios en la toma de decisiones económicas, especialmente 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 para conseguir la comparabilidad con las cifras del ejercicio corriente. Por ejemplo, algunos datos pueden haber sido calculados en ejercicios anteriores, de forma que no permitan ser reclasificados y, por tanto, no sea posible calcular los datos comparativos necesarios.
- 41 La NIC 8 trata específicamente de los ajustes a realizar, dentro de la información comparativa, en el caso de que la entidad cambie una política contable o corrija un error.

ESTRUCTURA Y CONTENIDO

Introducción

- 42 Esta norma exige que determinadas informaciones se presenten en el balance, en la cuenta de resultados y en el estado de cambios en el patrimonio neto, mientras que otras pueden incluirse tanto en el cuerpo de los estados financieros como en las notas. La NIC 7 *Estados de flujos de efectivo*, establece los requisitos de presentación para el estado de flujos de efectivo.
- 43 En esta norma se utiliza en ocasiones el término «información a revelar» en su más amplio sentido, incluyendo en él tanto la información que se encuentra en el balance, en la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto y en el estado de flujos de efectivo, como la que se desarrolla en las notas referidas a los mismos. Otras normas e interpretaciones contienen también obligaciones de revelar información. A no ser que en la norma o interpretación correspondiente se especifique lo contrario, tales informaciones se incluirán, indistintamente, en los estados financieros (ya sea en el balance, en la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo) o en las notas.

Identificación de los estados financieros

- 44 Los estados financieros estarán claramente identificados, y se habrán de separar de cualquier otra información publicada en el mismo documento.
- 45 Las NIIF se aplicarán exclusivamente a los estados financieros, y no afectarán al resto de la información presentada en el informe anual 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 otro tipo de información que, aunque pudiera ser útil para sus fines, no esté sujeta a los requerimientos de aquellas.
- 46 Cada uno de los componentes de los estados financieros quedará claramente identificado. Además, la siguiente información se mostrará en lugar destacado, y se repetirá cuantas veces sea necesario para una correcta comprensión de la información presentada:
- el nombre u otro tipo de identificación de la entidad que presenta la información, así como cualquier cambio en esa información desde la fecha del balance precedente;
 - si los estados financieros pertenecen a la entidad individual o a un grupo de entidades;
 - la fecha del balance o el período cubierto por los estados financieros, según resulte apropiado al componente en cuestión de los estados financieros;
 - la moneda de presentación, tal como se define en la NIC 21 *Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera*, y
 - el nivel de agregación y el redondeo utilizado al presentar las cifras de los estados financieros.
- 47 Los requisitos exigidos en el párrafo 46 se cumplirán, normalmente, mediante informaciones que se suministren en los encabezamientos de las páginas, así como en las denominaciones abreviadas de las columnas de cada página, dentro de los estados financieros. Es necesaria la utilización de elementos de juicio para determinar la mejor manera de presentar esta información. Por ejemplo, cuando los estados financieros se presentan electrónicamente no siempre están separados en páginas; los anteriores elementos se presentarán con la suficiente frecuencia como para asegurar una comprensión apropiada de la información que se suministra.
- 48 A menudo, los estados financieros resultan más comprensibles presentando las cifras en miles o millones de unidades monetarias de la moneda de presentación. Esto será aceptable en la medida en que se informe sobre el nivel de agregación o redondeo de las cifras, y siempre que no se pierda información material, o de importancia relativa, al hacerlo.

Período contable sobre el que se informa

- 49 Los estados financieros se elaborarán con una periodicidad que será, como mínimo, anual. Cuando cambie la fecha del balance de la entidad y elabore estados financieros para un período contable superior o inferior a un año, la entidad deberá informar del período concreto cubierto por los estados financieros y, además, de:
- la razón para utilizar un período inferior o superior, y
 - el hecho de que no sean totalmente comparables las cifras que se ofrecen en la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto, en el estado de flujos de efectivo y en las notas correspondientes.
- 50 Normalmente, los estados financieros se elaboran uniformemente, abarcando períodos anuales. No obstante, determinadas entidades prefieren informar, por razones prácticas, sobre intervalos diferentes de tiempo, por ejemplo utilizando ejercicios económicos de 52 semanas. Esta norma no impide tal práctica, ya que es poco probable que los estados financieros resultantes difieran, de forma significativa, de los que se hubieran elaborado para el año completo.

Balance*Separación entre partidas corrientes y no corrientes*

- 51 La entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas dentro del balance, de acuerdo con los párrafos 57 a 67, excepto cuando la presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información relevante que sea más fiable. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán atendiendo, en general, al grado de liquidez.
- 52 Independientemente del método de presentación adoptado, la entidad revelará —para cada rúbrica de activo o pasivo, que se espere recuperar o cancelar en los doce meses posteriores a la fecha del balance o después de este intervalo de tiempo— el importe que se espere cobrar o pagar, respectivamente, después de transcurrir doce meses a partir de la fecha del balance.
- 53 Cuando la entidad suministre bienes o preste servicios, dentro de un ciclo de explotación claramente identificable, la separación entre las partidas corrientes y no corrientes, tanto en el activo como en el pasivo del balance, supondrá una información útil al distinguir los activos netos de uso continuo como capital circulante, de los utilizados en las operaciones a largo plazo. Esta distinción servirá también para poner de manifiesto tanto los activos que se espera realizar en el transcurso del ciclo normal de la explotación, como los pasivos que se deban liquidar en el mismo período de tiempo.
- 54 Para algunas entidades, tales como las financieras, la 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 o no presta servicios dentro de un ciclo de explotación claramente identificable.
- 55 Aplicando el párrafo 51, se permitirá que la 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.
- 56 La información sobre las fechas esperadas de realización de los activos y pasivos es útil para evaluar la liquidez y la solvencia de la entidad. La NIIF 7 *Instrumentos financieros: Información a revelar*, obliga a revelar información acerca de las fechas de vencimiento tanto de los activos financieros como de los pasivos financieros. Entre los activos financieros se encuentran las cuentas de deudores comerciales y otras cuentas a cobrar, y entre los pasivos financieros se encuentran las cuentas de acreedores comerciales y otras cuentas a pagar. También será de utilidad la información acerca de las fechas de recuperación y cancelación de los activos y pasivos no monetarios, tales como existencias y provisiones, con independencia de que en el balance se efectúe la distinción entre partidas corrientes y no corrientes. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando la entidad informe sobre los saldos de existencias que espera realizar en un plazo superior a doce meses desde la fecha del balance.

Activos corrientes

- 57 Un activo se clasificará como corriente cuando cumpla alguno de los siguientes criterios:
- se espere realizar, o se pretenda vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la explotación de la entidad;
 - se mantenga fundamentalmente para negociación;
 - se espere realizar dentro del período de los doce meses posteriores a la fecha del balance, o
 - se trate de efectivo u equivalentes al efectivo (tal como se define en la NIC 7), cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiado o usado para cancelar un pasivo, al menos dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance.

Todos los demás activos se clasificarán como no corrientes.

- 58 En esta norma, el término «no corriente» incluye activos materiales, intangibles y financieros que son por naturaleza a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado quede claro.
- 59 El ciclo normal de la explotación de una entidad es el período de tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos materiales, que entran en el proceso productivo, y la realización de los productos en forma de efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de la explotación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses. El activo corriente incluye activos (tales como existencias y deudores comerciales) que se van a vender, consumir y realizar, dentro del ciclo normal de la explotación, incluso cuando los mismos no se esperen realizar dentro del período de doce meses desde la fecha del balance. Los activos corrientes incluyen activos que se mantienen fundamentalmente para negociación (los activos financieros pertenecientes a esta categoría son clasificados como activos financieros que se mantienen para negociar de acuerdo con la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración*) así como la parte corriente de los activos financieros no corrientes.

Pasivos corrientes

- 60 Un pasivo se clasificará como corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios:
- se espere liquidar en el ciclo normal de la explotación de la entidad;
 - se mantenga fundamentalmente para negociación;
 - deba liquidarse dentro del período de doce meses desde la fecha del balance, o
 - la entidad no tenga derecho incondicional de aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del balance.

Todos los demás pasivos se clasificarán como no corrientes.

- 61 Algunos pasivos corrientes, tales como los acreedores comerciales, 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. Estas partidas, relacionadas con la explotación, se clasificarán como corrientes incluso si su vencimiento se va a producir más allá de los doce meses posteriores a la fecha del balance. El mismo ciclo normal de explotación se aplicará a la clasificación de los activos y pasivos de la entidad. Cuando el ciclo normal de la explotación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.
- 62 Otros tipos de pasivos corrientes no proceden del ciclo normal de la explotación, pero deben ser atendidos porque vencen dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance o se mantienen fundamentalmente con propósitos de negociación. Son ejemplos de este tipo los pasivos financieros mantenidos para negociar de acuerdo con la NIC 39, los sobregiros o descubiertos bancarios, la parte corriente de los pasivos no corrientes, los dividendos a pagar, los impuestos sobre las ganancias y otras cuentas a pagar no comerciales. Los préstamos que proporcionan financiación a largo plazo (es decir, no forman parte del capital circulante utilizado en el ciclo normal de la explotación), y que no deban liquidarse después de los doce meses desde la fecha del balance, se clasificarán como pasivos no corrientes, sujetos a las condiciones de los párrafos 65 y 66.
- 63 La entidad clasificará sus pasivos financieros como corrientes cuando estos deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance, aunque:
- el plazo original del pasivo fuera un período superior a doce meses, y
 - exista un acuerdo de refinanciación o de reestructuración de los pagos a largo plazo, que se haya concluido después de la fecha del balance y antes de que los estados financieros sean formulados.
- 64 Si la entidad tuviera la expectativa y, además, la facultad de renovar o refinanciar algunas obligaciones de pago al menos durante los doce meses siguientes a la fecha del balance, de acuerdo con las condiciones de financiación existentes, clasificará tales obligaciones como no corrientes, aun cuando de otro modo serían canceladas a corto plazo. No obstante, cuando la refinanciación o renovación no sea una facultad de la empresa (por ejemplo, si no existiese acuerdo para refinanciar o renovar), el aplazamiento no se tendrá en cuenta, y la obligación se clasificará como corriente.
- 65 Cuando la entidad incumpla un compromiso adquirido en un contrato de préstamo a largo plazo en la fecha del balance o antes de la misma, con el efecto de que el pasivo se haga exigible a voluntad del prestamista, tal pasivo se clasificará como corriente, aun si el prestamista hubiera acordado, después de la fecha del balance y antes de que los estados financieros hubieran sido formulados, no exigir el pago como consecuencia del incumplimiento. El pasivo se clasificará como corriente porque, en la fecha del balance, la entidad no tiene el derecho incondicional de aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, doce meses tras la fecha del balance.
- 66 Sin embargo, el pasivo se clasificará como no corriente si el prestamista hubiese acordado, en la fecha del balance, conceder un período 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.

67 Respecto a los préstamos clasificados como pasivos corrientes, si se produjese cualquiera de los siguientes eventos entre la fecha del balance y la fecha en que los estados financieros son formulados, la entidad estará obligada a revelar la correspondiente información como hechos posteriores a la fecha del balance que no implican ajustes, de acuerdo con la NIC 10 *Hechos posteriores a la fecha del balance*:

- a) refinanciación a largo plazo;
- b) rectificación del incumplimiento del contrato de préstamo a largo plazo, y
- c) concesión, por parte del prestamista, de un período de gracia para rectificar el incumplimiento del contrato de préstamo a largo plazo que finalice, al menos, doce meses después de la fecha del balance.

Información a revelar en el balance

68 En el balance se incluirán, como mínimo, rúbricas específicas que contengan los importes correspondientes a las siguientes partidas, en tanto no sean presentadas de acuerdo con el párrafo 68A:

- a) inmovilizado material;
- b) inversiones inmobiliarias;
- c) activos intangibles;
- d) activos financieros [excluidos los mencionados en las letras e), h) e i)];
- e) inversiones contabilizadas aplicando el método de la participación;
- f) activos biológicos;
- g) existencias;
- h) deudores comerciales y otras cuentas a cobrar;
- i) efectivo y equivalentes al efectivo;
- j) acreedores comerciales y otras cuentas a pagar;
- k) provisiones;
- l) pasivos financieros [excluyendo los importes mencionados en las letras j) y k)];
- m) pasivos y activos por impuestos corrientes, según quedan definidos en la NIC 12 *Impuesto sobre las ganancias*;
- n) pasivos y activos por impuestos diferidos, según se define en la NIC 12;
- o) intereses minoritarios, presentados dentro del patrimonio neto, y
- p) capital emitido y reservas atribuibles a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto de la dominante.

68A El balance también incluirá rúbricas específicas con los importes correspondientes a las siguientes partidas:

- a) 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*, y
- b) los pasivos incluidos en los grupos enajenables de elementos clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5.

69 En el balance se presentarán rúbricas adicionales que contengan otras partidas, así como agrupaciones y subtotales de las mismas, cuando tal presentación sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.

70 Cuando la entidad presente por separado los activos y los pasivos en el balance, según sean corrientes o no corrientes, no clasificará los activos (o pasivos) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes.

71 Esta norma no prescribe ni el orden ni el formato concreto para la presentación de las partidas. El párrafo 68 se limita a suministrar una lista de partidas lo suficientemente diferentes, en su naturaleza o función, como para requerir una presentación por separado en el balance. Además:

- a) se añadirán otras rúbricas cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o grupo de partidas sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la entidad, y

- b) las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o grupos de partidas, podrán ser modificadas de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, con el fin de suministrar la información necesaria para una comprensión global de la situación financiera de la entidad. Por ejemplo, una entidad de crédito podrá modificar las denominaciones anteriores con el fin de facilitar información relevante sobre sus operaciones.

72 La decisión de presentar partidas adicionales por separado se basará en una evaluación de:

- a) la naturaleza y liquidez de los activos;
- b) la función de los activos dentro de la entidad, y
- c) los importes, naturaleza y plazo de los pasivos.

73 El empleo de diferentes bases de valoración para distintas clases de activos sugiere que su naturaleza o función difieren y, en consecuencia, que deben ser presentados en rúbricas separadas. Por ejemplo, ciertas clases de inmovilizado material pueden ser contabilizadas al coste histórico o por sus importes revalorizados, de acuerdo con la NIC 16, *Inmovilizado material*.

Información a revelar en el balance o en las notas

74 La entidad revelará, ya sea en el balance o en las notas, subclasificaciones más detalladas de las partidas que componen las rúbricas del balance, clasificadas de una forma apropiada a la actividad realizada por la entidad.

75 El detalle suministrado en las subclasificaciones dependerá de los requerimientos contenidos en las NIIF, así como de la naturaleza, tamaño y función de los importes afectados. Los factores señalados en el párrafo 72 se utilizarán también para decidir sobre los criterios de subclasificación. El nivel de información suministrada será diferente para cada partida, por ejemplo:

- a) las partidas del inmovilizado material se desagregarán por clases, según lo establecido en la NIC 16;
- b) las cuentas a cobrar se desagregarán en función de si proceden de clientes comerciales, de partes vinculadas, de anticipos y de otras partidas;
- c) las existencias se subclasificarán, de acuerdo con la NIC 2 *Existencias*, en categorías tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados;
- d) las provisiones se desglosarán, de forma que se muestren por separado las que corresponden a provisiones por prestaciones a empleados y el resto, y
- e) el patrimonio aportado y las reservas se desglosarán en varias clases, tales como capital aportado, primas de emisión y reservas.

76 La entidad revelará, ya sea en el balance o en las notas, la siguiente información:

- a) para cada una de las clases de acciones o títulos que constituyan el capital:
 - i) el número de acciones autorizadas para su emisión,
 - ii) el número de acciones emitidas y desembolsadas totalmente, así como las emitidas pero aún no desembolsadas en su totalidad,
 - iii) el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal,
 - iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del ejercicio,
 - v) los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo los que se refieran a las restricciones que afectan a la percepción de dividendos y al reembolso del capital,
 - vi) las acciones de la entidad que estén en su poder o bien en el de sus dependientes o asociadas, y
 - vii) las acciones cuya emisión esté reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, describiendo las condiciones e importes correspondientes, y
- b) una descripción de la naturaleza y destino de cada partida de reservas que figure en el patrimonio neto.

77 Una entidad que no tenga dividido el capital en acciones, como por ejemplo las diferentes fórmulas asociativas o fiduciarias, revelará información equivalente a la exigida en el párrafo 76, letra a), mostrando los movimientos que se hayan producido, durante el ejercicio, en cada categoría de las que componen el patrimonio neto, e informando sobre los derechos, privilegios y restricciones que le sean aplicables a cada una.

Cuenta de resultados*Resultado del ejercicio*

- 78 Todas las partidas de ingresos o de gastos reconocidas en el ejercicio, se incluirán en el resultado del mismo, a menos que una norma o una interpretación establezca lo contrario.
- 79 Normalmente, todas las partidas de ingresos o de gastos reconocidas en el ejercicio se incluirán en el resultado del mismo. Esto incluye los efectos de los cambios en las estimaciones contables. Sin embargo, pueden darse circunstancias en las que determinadas partidas podrían ser excluidas del resultado del ejercicio corriente. La NIC 8 se ocupa de dos de tales circunstancias: la corrección de errores y el efecto de los cambios en las políticas contables.
- 80 En otras normas se aborda el caso de partidas que, cumpliendo la definición de ingreso o gasto establecida en el *Marco conceptual*, se excluyen normalmente del resultado del ejercicio corriente. Ejemplos de las mismas podrían ser las reservas de revalorización (véase la NIC 16), las pérdidas o ganancias específicas que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio en moneda extranjera (véase la NIC 21) y las pérdidas o ganancias derivadas de la revisión de valor de los activos financieros disponibles para la venta (véase la NIC 39).

Información a revelar en la cuenta de resultados

- 81 En la cuenta de resultados se incluirán, como mínimo, rúbricas específicas con los importes que correspondan a las siguientes partidas:
- ingresos ordinarios;
 - gastos financieros;
 - participación en el resultado del ejercicio de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación;
 - gasto por el impuesto sobre las ganancias;
 - un único importe que comprenda el total de i) el resultado después de impuestos procedente de las actividades interrumpidas, y ii) el resultado después de impuestos que se haya reconocido por la valoración a valor razonable menos los costes de venta o por causa de la enajenación o disposición por otra vía de los activos o grupos enajenables de elementos que constituyan la actividad interrumpida, y
 - resultado del ejercicio.
- 82 Las siguientes partidas se revelarán en la cuenta de resultados, como distribuciones del resultado del ejercicio:
- resultado del ejercicio atribuido a los intereses minoritarios, y
 - resultado del ejercicio atribuido a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto de la dominante.
- 83 En la cuenta de resultados, se presentarán rúbricas adicionales que contengan otras partidas, así como agrupaciones y subtotales de las mismas, cuando tal presentación sea relevante para la comprensión del rendimiento financiero de la entidad.
- 84 Los efectos de las diferentes actividades, operaciones y eventos correspondientes a la entidad, diferirán en cuanto a su frecuencia, potencial de pérdidas o ganancias y capacidad de predicción, por lo que cualquier información sobre los elementos que compongan los resultados ayudará a comprender el rendimiento alcanzado en el ejercicio, así como a realizar proyecciones sobre los resultados futuros. Se incluirán partidas adicionales en la cuenta de resultados, o bien se modificarán o reordenarán las denominaciones, cuando sea necesario, para explicar los elementos que han determinado este rendimiento. Los factores a considerar para tomar esta decisión incluirán, entre otros, la materialidad o importancia relativa, así como la naturaleza y función de los diferentes componentes de los ingresos y los gastos. Por ejemplo, una entidad de crédito podrá modificar las denominaciones de las partidas con el fin de suministrar información relevante sobre sus operaciones. Las partidas de ingresos y gastos no se compensarán, a menos que se cumplan los criterios del párrafo 32.
- 85 La entidad no presentará, ni en la cuenta de resultados ni en las notas, ninguna partida de ingresos o gastos con la consideración de partidas extraordinarias.

Información a revelar en la cuenta de resultados o en las notas

- 86 Cuando las partidas de ingresos y gastos sean materiales o tengan importancia relativa, su naturaleza e importe se revelará por separado.
- 87 Entre las circunstancias que darían lugar a revelaciones separadas de partidas de ingresos y gastos están las siguientes:
- la rebaja del valor de las existencias hasta su valor neto realizable, o de los elementos del inmovilizado material hasta su importe recuperable, así como la reversión de tales rebajas;

- b) una reestructuración de las actividades de la entidad, así como la reversión de cualquier provisión dotada para hacer frente a los costes de la misma;
- c) enajenaciones o disposiciones por otras vías de partidas del inmovilizado material;
- d) enajenaciones o disposiciones por otras vías de inversiones;
- e) actividades interrumpidas;
- f) cancelaciones de pagos por litigios, y
- g) otras reversiones de provisiones.

88 La entidad presentará un desglose de los gastos, utilizando para ello una clasificación basada en la naturaleza de los mismos o en la función que cumplan dentro de la entidad, dependiendo de cuál proporcione una información que sea fiable y más relevante.

89 Se aconseja a las entidades que presenten el desglose mencionado en el párrafo 88 en la cuenta de resultados.

90 Las partidas de gastos se presentarán con la subclasificación pertinente, a fin de poner de manifiesto los componentes, relativos al rendimiento financiero, que puedan ser diferentes en cuanto a su frecuencia, potencial de pérdidas o ganancias y capacidad de predicción. Esta información se podrá suministrar en cualquiera de las dos formas alternativas descritas a continuación.

91 La primera forma se denomina método de la naturaleza de los gastos. Los gastos se agruparán en la cuenta de resultados de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo, amortización, 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 el seno de la entidad. Este método resulta simple de aplicar, puesto que no es necesario distribuir los gastos de la explotación entre las diferentes funciones que lleva a cabo la entidad. Un ejemplo de clasificación utilizando el método de la naturaleza de los gastos es el siguiente:

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	
Gasto por retribuciones a los empleados	X	
Gastos por amortización	X	
Otros gastos	X	
Total gastos	<u>X</u>	(X)
Resultado del ejercicio (Beneficio)		<u>X</u>

92 La segunda forma se denomina método de la función de los gastos o método del «coste de las ventas», y consiste en clasificar los gastos de acuerdo con su función como parte del coste de las ventas o, por ejemplo, de los gastos de las actividades de distribución o administración. Siguiendo este método, la entidad revelará, al menos, su coste de ventas con independencia de los otros gastos. Este tipo de presentación puede suministrar a los usuarios una información más relevante que la ofrecida presentando los gastos por naturaleza, pero hay que tener en cuenta que la distribución de los gastos por función puede resultar arbitraria, e implicar la realización de juicios subjetivos. Un ejemplo de clasificación que utiliza el método de gastos por función es el siguiente:

Ingresos ordinarios		X
Coste de las ventas		(X)
Margen bruto		<u>X</u>
Otros ingresos		X
Gastos de distribución		(X)
Gastos de administración		(X)
Otros gastos		(X)
Resultado del ejercicio (Beneficio)		<u>X</u>

93 Las entidades que clasifiquen sus gastos por función revelarán información adicional sobre la naturaleza de tales gastos, que incluirá al menos el importe de los gastos por amortización y el gasto por retribuciones a los empleados.

94 La elección de la forma concreta de desglose, ya sea aplicando el método de los gastos por naturaleza o el de los gastos por función, 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 puedan variar directa o indirectamente, con el nivel de ventas o de producción de la entidad. Puesto que cada uno de los métodos de presentación tiene ventajas para tipos distintos de entidades, esta norma exige que la dirección

seleccione la presentación que considere más relevante y fiable. No obstante, cuando se utilice el método del coste de las ventas, y puesto que la información sobre la naturaleza de ciertos gastos es útil al predecir flujos de efectivo, se requiere la presentación de datos adicionales. En el párrafo 93, el concepto «retribuciones a los empleados» tiene el mismo significado que en la NIC 19 *Retribuciones a los empleados*.

- 95 La entidad revelará, ya sea en la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto, o en las notas, el importe de los dividendos cuya distribución a los tenedores de instrumentos financieros de patrimonio neto se haya acordado durante el ejercicio, así como el importe por acción correspondiente.

Estado de cambios en el patrimonio neto

- 96 La entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio neto que mostrará:
- a) el resultado del ejercicio;
 - b) cada una de las partidas de ingresos y gastos del ejercicio que, según lo requerido por otras normas o interpretaciones, se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, así como el total de esas partidas;
 - c) el total de los ingresos y gastos del ejercicio [calculado como la suma de las letras a) y b) anteriores], mostrando separadamente el importe total atribuido a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto de la dominante y a los intereses minoritarios, y
 - d) para cada uno de los componentes del patrimonio neto, los efectos de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores, de acuerdo con la NIC 8.

Un estado de cambios en el patrimonio neto que incluya solo esas partidas recibirá la denominación de estado de ingresos y gastos reconocidos.

- 97 La entidad presentará también, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en las notas:
- a) los importes de las transacciones que los tenedores de instrumentos de patrimonio neto hayan realizado en su condición de tales, mostrando por separado las distribuciones acordadas para los mismos;
 - b) el saldo de las reservas por ganancias acumuladas (ya se trate de importes positivos o negativos) al principio del ejercicio y en la fecha del balance, así como los movimientos del mismo durante el ejercicio, y
 - c) una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del ejercicio, para cada clase de patrimonio aportado y para cada clase de reservas, informando por separado de cada movimiento habido en los mismos.
- 98 Los cambios en el patrimonio neto de la entidad, entre dos balances consecutivos, reflejarán el incremento o disminución sufridos por sus activos netos. Si se prescinde de los cambios producidos por causa de las operaciones con los tenedores de instrumentos financieros de patrimonio neto, actuando en su condición de tales (como por ejemplo las aportaciones de capital, las recompras por la entidad de sus propios instrumentos de capital y los dividendos) y de los costes de esas transacciones, la variación experimentada por el valor del patrimonio neto representará el importe total de los ingresos y gastos, incluyendo pérdidas o ganancias, generados por las actividades de la entidad durante el ejercicio (con independencia de si tales partidas de gastos e ingresos se han reconocido en el resultado del ejercicio, o si se han tratado directamente como cambios en el patrimonio neto).
- 99 Esta norma requiere que todas las partidas de gastos e ingresos, reconocidas en el ejercicio, se incluyan en el resultado del mismo, a menos que otra norma o interpretación obligue en otro sentido. En otras normas se requiere que ciertas pérdidas o ganancias (por ejemplo, las reservas de revalorización, ciertas diferencias de cambio y las pérdidas o ganancias derivadas de la revisión de valor de activos financieros disponibles para la venta, y los correspondientes importes de impuestos corrientes y diferidos), se reconozcan directamente como cambios en el patrimonio neto. Puesto que es importante tener en cuenta todos los ingresos y gastos al evaluar los cambios habidos en la posición financiera de la entidad entre dos balances consecutivos, la norma requiere la presentación de un estado de cambios en el patrimonio neto, donde se pongan de manifiesto los gastos e ingresos totales, incluyendo en ellos los importes que se hayan reconocido directamente en las cuentas del patrimonio neto.
- 100 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 en otra norma o interpretación establezcan otra cosa. La NIC 8 también exige que la corrección de errores se efectúe retroactivamente, en la medida en que estas correcciones sean practicables. Los ajustes y las correcciones retroactivas se efectuarán contra el saldo de las reservas por ganancias acumuladas, salvo que otra norma o interpretación requiera el ajuste retroactivo de otro componente del patrimonio neto. El párrafo 96, letra d), exige revelar información en el estado de cambios del patrimonio neto sobre los ajustes totales de cada uno de sus componentes derivados de los cambios en las políticas contables y de la corrección de errores, con expresión separada de unos y otros. Se revelará información sobre estos ajustes relativa al principio del ejercicio, así como a cada ejercicio previo.

- 101 Los requisitos de los párrafos 96 y 97 podrán cumplirse de diferentes formas. Una de ellas consiste en presentar un formato por columnas donde se concilien los saldos iniciales y finales de cada partida del patrimonio neto. Un método alternativo al anterior consiste en presentar un estado de cambios en el patrimonio neto que contenga solo las partidas requeridas por el párrafo 96. Si se utiliza esta última alternativa, las partidas requeridas en el párrafo 97 se presentarán en las notas.

Estado de flujos de efectivo

- 102 La información sobre los flujos de efectivo suministra a los usuarios las bases para la evaluación de la capacidad que la entidad tiene para generar efectivo y otros medios líquidos equivalentes, así como las necesidades de la entidad para la utilización de esos flujos de efectivo. La NIC 7 establece ciertos requerimientos para la presentación del estado de flujos de efectivo, así como otras informaciones relacionadas con él.

Notas a los estados financieros

Estructura

- 103 En las notas:
- a) se presentará información acerca de las bases para la elaboración de los estados financieros, así como de las políticas contables específicas empleadas de acuerdo con los párrafos 108 a 115;
 - b) se revelará la información que, siendo requerida por las NIIF, no se presente en el balance, en la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo, y
 - c) se suministrará la información adicional que no habiéndose incluido en el balance, en la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo, sea relevante para la comprensión de alguno de ellos.
- 104 Las notas se presentarán, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Cada partida del balance, de la cuenta de resultados, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de las notas.
- 105 Normalmente, las notas se presentarán en el siguiente orden, con el fin de ayudar a los usuarios a comprender los estados financieros y compararlos con los presentados por otras entidades:
- a) una declaración de cumplimiento con las NIIF (véase el párrafo 14);
 - b) un resumen de las políticas contables significativas aplicadas (véase el párrafo 108);
 - c) información de apoyo para las partidas presentadas en el balance, en la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto y en el estado de flujos de efectivo, en el mismo orden en que figuren cada uno de los estados y cada una de las partidas que los componen, y
 - d) otras informaciones a revelar, entre las que se incluirán:
 - i) pasivos contingentes (véase la NIC 37) y compromisos contractuales no reconocidos, e
 - ii) información obligatoria de carácter no financiero, por ejemplo los objetivos y políticas relativos a la gestión del riesgo financiero de la entidad (véase la NIIF 7).
- 106 En ciertas circunstancias, podría ser necesario o deseable cambiar el orden de ciertas partidas dentro de las notas. Por ejemplo, la información sobre los cambios en el valor razonable, reconocidos en el resultado del ejercicio, podría combinarse con información sobre el vencimiento de los instrumentos financieros correspondientes, aunque la primera información se refiera a la cuenta de resultados y la segunda esté relacionada con el balance. No obstante, se debe conservar, en la medida en que sea practicable, una estructura sistemática.
- 107 Las notas que aportan información acerca de las bases para la elaboración de los estados financieros y las políticas contables específicas, podrán ser presentadas como un componente separado de los estados financieros.

Revelación de las políticas contables

- 108 La entidad revelará, en el resumen que contenga las políticas contables significativas:
- a) la base o las bases de valoración para la elaboración de los estados financieros, y
 - b) las demás políticas contables empleadas que resulten relevantes para la comprensión de los estados financieros.

- 109 Es importante para los usuarios estar informados acerca de la base o las bases de valoración utilizada(s) en los estados financieros (por ejemplo, coste histórico, coste corriente, valor neto realizable, valor razonable o importe recuperable), puesto que esas bases, sobre las que se elaboran los estados financieros, afectan significativamente a su capacidad de análisis. Cuando se haya utilizado más de una base de valoración al elaborar los estados financieros, por ejemplo si se han revalorizado solo ciertas clases de activos, será suficiente con suministrar una indicación respecto a las categorías de activos y pasivos a los que se les haya aplicado cada base de valoración.
- 110 Al decidir si una determinada política contable debe ser revelada, la dirección considerará si tal revelación podría ayudar a los usuarios a comprender la forma en la que las transacciones y otros eventos y condiciones han quedado reflejados en la información sobre el rendimiento y la posición financiera. La revelación de información acerca de las políticas contables especiales, será especialmente útil para los usuarios cuando estas políticas hayan sido seleccionadas entre las alternativas permitidas en las normas e interpretaciones. Un ejemplo sería la información que se ha de revelar sobre si el partícipe en un negocio conjunto reconoce sus intereses en una entidad controlada de forma conjunta aplicando la consolidación proporcional o el método de la participación (véase la NIC 31 *Participaciones en negocios conjuntos*). Algunas normas exigen, 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 exige revelar información acerca de las bases de valoración empleadas para cada una de las clases de inmovilizado material. La NIC 23 *Costes por fondos tomados en préstamo* exige revelar información acerca de si los costes por fondos tomados en préstamo se han reconocido inmediatamente como un gasto, o bien han sido capitalizados como parte del coste de los activos cualificados.
- 111 Cada entidad considerará la naturaleza de su explotación, así como las políticas que el usuario de sus estados financieros desearía que le fuesen reveladas para ese tipo de entidad en concreto. Por ejemplo, en el caso de una entidad sujeta a impuestos sobre las ganancias, se podría esperar que revelase las políticas contables seguidas al respecto, incluyendo los activos y pasivos por impuestos diferidos. Cuando una entidad tenga un número significativo de negocios o transacciones en moneda extranjera, podría esperarse que informe acerca de las políticas contables seguidas para el reconocimiento de pérdidas y ganancias por diferencias de cambio. Cuando se haya llevado a cabo una combinación de negocios, se revelarán las políticas utilizadas para la valoración del fondo de comercio y de los intereses minoritarios.
- 112 Una política contable podría ser significativa a causa de la naturaleza de la explotación de la entidad, incluso si los importes a los que afectase en el ejercicio corriente o en el anterior carecieran de importancia relativa. También será apropiado revelar información acerca de cada política contable significativa que no esté requerida específicamente por las NIIF, pero que se haya seleccionado y aplicado de acuerdo con la NIC 8.
- 113 Siempre que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros, la entidad revelará, ya sea en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios —diferentes de los relativos a las estimaciones (véase el párrafo 116)— que la dirección haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad.
- 114 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 para determinar:
- si ciertos activos financieros son inversiones mantenidas hasta el vencimiento;
 - cuándo se han transferido a otras entidades, de forma sustancial, todos los riesgos y ventajas significativos de los propietarios de los activos financieros y de los activos arrendados;
 - si, por su fondo económico, ciertas ventas de bienes son acuerdos de financiación y, en consecuencia, no ocasionan ingresos ordinarios, y
 - si el fondo económico de la relación entre la entidad y una entidad con cometido especial indica que esta última se encuentra controlada por la entidad.
- 115 Algunas de las informaciones a revelar de conformidad con el párrafo 113 serán también exigidas por otras normas. Por ejemplo, la NIC 27 exige a la entidad revelar las razones por las que el interés de la participación en la propiedad no implica control, respecto de una participada que no se considere dependiente, aunque la entidad posea, directa o indirectamente a través de otras dependientes, más de la mitad de sus derechos de voto reales o potenciales. La NIC 40 exigirá, cuando la clasificación de una determinada inversión presente dificultades, revelar información acerca de los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las inversiones inmobiliarias de los inmuebles ocupados por el dueño, así como de los inmuebles mantenidos para su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Principales causas de incertidumbre en la estimación

- 116 La entidad revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como las principales causas de incertidumbre en la estimación en la fecha del balance, siempre que lleven asociado un riesgo significativo que suponga cambios materiales en el valor de los activos o pasivos dentro del siguiente ejercicio. Respecto de tales activos y pasivos, las notas deberán incluir información sobre:
- su naturaleza, y

- b) su importe en libros en la fecha del balance.
- 117 La determinación del importe en libros de algunos activos y pasivos exigirá la estimación, en la fecha del balance, de los efectos que se deriven de eventos futuros inciertos sobre tales activos y pasivos. Por ejemplo, en ausencia de precios de mercado observados recientemente, que se empleen para valorar los activos y pasivos, será necesario efectuar estimaciones acerca del futuro cuando se quiera valorar el importe recuperable de las distintas clases de inmovilizado, el efecto de la obsolescencia tecnológica sobre las existencias, las provisiones condicionadas por los desenlaces futuros de litigios en curso y los pasivos por retribuciones a largo plazo a los empleados, como es el caso de las obligaciones por pensiones. Estas estimaciones se basan en supuestos sobre variables tales como los flujos de efectivo ajustados al riesgo o las tasas de descuento empleadas, la evolución prevista en los salarios o en los cambios en los precios que afectan a otros costes.
- 118 Los supuestos y causas principales de incertidumbre en la estimación, que deben ser objeto de revelación de acuerdo con el párrafo 116, se refieren a las estimaciones que ofrezcan una mayor dificultad, subjetividad o complejidad en el juicio para la dirección. A medida que aumente el número de variables y supuestos que afectan a la posible resolución futura de las incertidumbres, los juicios serán más subjetivos y complejos, y la probabilidad de que se produzcan cambios materiales en el valor de los activos o pasivos normalmente se verá incrementada de forma paralela.
- 119 Las informaciones a revelar del párrafo 116 no serán necesarias para los activos y pasivos que lleven asociado un riesgo significativo al suponer cambios importantes en su valor dentro del siguiente año si, en la fecha del balance, se valoran al valor razonable, basado en observaciones recientes de los precios de mercado (sus valores razonables podrían sufrir cambios importantes en el transcurso del año siguiente, pero tales cambios no pueden concebirse a partir de los supuestos u otras principios causas de incertidumbre en la estimación a la fecha del balance).
- 120 Las informaciones a revelar del párrafo 116 se presentarán de tal forma que ayuden a los usuarios de los estados financieros a entender los juicios efectuados por la dirección, sobre el futuro y sobre otras causas clave de incertidumbre en la estimación. La naturaleza y alcance de la información proporcionada variará de acuerdo con la clase de supuesto, o con otras circunstancias. Ejemplos de los tipos de información a revelar son los siguientes:
- a) la naturaleza del supuesto u otra incertidumbre en la estimación;
 - b) la sensibilidad del importe en libros a los métodos, supuestos y estimaciones implícitas en su cálculo, incluyendo las razones de tal sensibilidad;
 - c) la resolución esperada de la incertidumbre, así como el rango de las consecuencias razonablemente posibles dentro del año próximo, respecto del importe en libros de los activos y pasivos afectados, y
 - d) en el caso de que la incertidumbre anterior continúe sin resolverse, una explicación de los cambios efectuados en los supuestos pasados referentes a los activos y pasivos relacionados.
- 121 Al presentar la información mencionada en el párrafo 116 no será necesario revelar información presupuestaria ni provisiones.
- 122 Cuando, en la fecha del balance, sea impracticable revelar la naturaleza y alcance de los posibles efectos de un supuesto u otra causa clave de incertidumbre en la estimación, la entidad informará de que es razonablemente posible, basándose en el conocimiento existente, que los desenlaces que sean diferentes de los supuestos, en el próximo año, podrían exigir 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.
- 123 Las informaciones a revelar del párrafo 113, sobre los juicios 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 causas clave de incertidumbre en la estimación previstas en el párrafo 116.
- 124 La información a revelar sobre alguno de los supuestos clave, que de otro modo sería requerida de acuerdo con el párrafo 116, se exigirá también en otras normas. Por ejemplo, la NIC 37 exige revelar, en circunstancias específicas, los principales supuestos sobre los sucesos futuros que afecten a las diferentes clases de provisiones. La NIIF 7 exige revelar los supuestos significativos aplicados en la estimación del valor razonable de los activos y pasivos financieros, que se contabilicen al valor razonable. La NIC 16 exige revelar los supuestos significativos aplicados en la estimación del valor razonable de las partidas de inmovilizado material revalorizado.

Capital

- 124A Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar los objetivos, las políticas y los procesos que sigue la entidad para gestionar el capital.

124B Para cumplir lo establecido en el párrafo 124A, la entidad revelará lo siguiente:

- a) Información cualitativa sobre sus objetivos, políticas y procesos de gestión de capital, que incluya entre otras cosas:
 - i) una descripción de lo que considera capital a efectos de su gestión;
 - ii) cuándo una entidad está sujeta a requisitos externos de capital, la naturaleza de dichos requisitos y de qué forma se incorporan a la gestión del capital, y
 - iii) cómo cumple sus objetivos de gestión del capital.
- b) Datos cuantitativos resumidos sobre el capital que gestiona. Algunas entidades consideran como parte del capital determinados pasivos financieros (por ejemplo, algunas formas de deuda subordinada). Otras consideran que algunos componentes del patrimonio neto (por ejemplo, los componentes derivados de las coberturas de flujos de efectivo) quedan excluidos del capital.
- c) Cualquier cambio en a) y b) desde el ejercicio anterior.
- d) Si durante el ejercicio ha cumplido con algún requisito externo de capital al cual esté sujeto.
- e) Cuando la entidad no haya cumplido con alguno de los requisitos externos de capital que se le hayan impuesto externamente, las consecuencias de este incumplimiento.

Estas revelaciones se basarán en la información facilitada internamente al personal clave de la dirección de la entidad.

124C Una entidad podrá gestionar su capital de diversas formas y estar sujeta a distintos requerimientos sobre el capital. Por ejemplo, un conglomerado podrá incluir entidades que lleven a cabo actividades de seguro y actividades bancarias, y esas entidades podrán también operar en diferentes jurisdicciones. Si la revelación de forma agregada de los requisitos 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 los estados financieros, la entidad revelará información independiente sobre cada requisito de capital al que esté sujeta la entidad.

Otra información a revelar

125 La entidad revelará en las notas:

- a) 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 tenedores de instrumentos de patrimonio neto durante el ejercicio, así como los importes correspondientes por acción, y
- b) el importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido.

126 La entidad informará de lo siguiente, si no ha informado de ello en otra parte, dentro de la información publicada con los estados financieros:

- a) el domicilio y forma legal de la entidad, así como el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social);
- b) una descripción de la naturaleza de la explotación de la entidad, así como de sus principales actividades, y
- c) el nombre de la entidad dominante directa y de la dominante última del grupo.

FECHA DE VIGENCIA

127 La entidad aplicará esta norma en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja la aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta norma para un período que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

127A La entidad aplicará las modificaciones del párrafo 96 en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplicase las modificaciones de la NIC 19 *Retribuciones a los empleados: Ganancias y pérdidas actuariales, planes multiempresariales e información a revelar en un ejercicio anterior*, esta modificación será también de aplicación para ese ejercicio anterior.

127B La entidad aplicará los requisitos de los párrafos 124A a 124C en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2007. Se aconseja la aplicación anticipada.

DEROGACIÓN DE LA NIC 1 (REVISADA EN 1997)

128 Esta norma sustituye a la NIC 1 *Presentación de estados financieros*, revisada en 1997.