

Artículo publicado en los números de febrero y marzo de abril de 2008 de la revista Enfoques (Editorial La Ley).

LA NUEVA NIC 1, SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

Enrique Fowler Newton

1. Introducción.....	3
2. Alcance	4
3. Terminología	5
4. Cuestiones generales de reconocimiento y medición contable	5
4.1. Aplicación de las NIIF	5
a) Caso general	5
b) Discrepancias de la gerencia del emisor.....	6
4.2. Base contable de acumulación.....	8
4.3. Aplicación del supuesto de “negocio en marcha”	8
5. Estados financieros requeridos	9
6. Normas aplicables a todos los estados financieros.....	11
6.1. Frecuencia de presentación	11
6.2. Aplicación del concepto de significación	11
6.3. Uniformidad en la presentación	11
6.4. Información comparativa.....	12
6.5. Identificación de los estados financieros, de su fecha o período, de su emisor y de la moneda de presentación.....	12
7. Estado de situación financiera	13
7.1. Presentación de información sobre partidas corrientes y no corrientes o por grado de liquidez... 13	
7.2. Clasificación de las partidas en corrientes y no corrientes	14
a) Reglas generales	14
b) Activos y pasivos por impuestos diferidos.....	16
c) Pasivos por préstamos recibidos.....	17
7.3. Partidas, encabezamientos y subtotales	17
7.4. Ordenamiento de las partidas.....	19
7.5. Compensación de activos y pasivos.....	19
7.6. Información sobre el capital y las reservas	19
8. Estado del resultado abarcador y estado de resultados.....	19
8.1. Resultado abarcador versus resultado (a secas).....	19
8.2. Participaciones de accionistas no controladores de entidades controladas.....	22
8.3. Partidas, encabezamiento y subtotales.....	23
a) Cuestiones generales.....	23
b) Resultados extraordinarios	25
8.4. Información sobre ingresos y gastos.....	26

8.5. Composición del “otro resultado abarcador”	27
9. Estado de cambios en el patrimonio neto	28
9.1. Estructura	28
a) Normas actuales.....	28
b) Normas de la NIC 1/07	29
9.2. Información especial sobre el capital.....	30
9.3. Evolución de las reservas.....	31
9.4. Dividendos	32
10. Estado de flujos de efectivo.....	32
11. Información complementaria.....	32
11.1. Criterio básico	32
11.2. Datos sobre el emisor de los estados financieros.....	33
11.3. Cumplimiento de las NIIF	33
11.4. Políticas contables y juicios efectuados para su aplicación	33
11.5. Incertidumbres de las estimaciones	34
11.6. Dudas sobre la validez del supuesto de “negocio en marcha”	35
11.7. Reclasificaciones de partidas en los estados financieros	35
11.8. Capital y reservas.....	36
11.9. Dividendos	36
11.10. Presentación y ordenamiento	36
12. Vigencia propuesta por el IASB	37
13. Evaluación global	37
Apéndice - Diferencias importantes con las normas contables de la FACPCE	39

1. Introducción

En septiembre de 2007, el International Accounting Standards Board (IASB, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, CNIC) aprobó:

- a) una nueva versión de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 (*Presentación de Estados Financieros*), a la que en este artículo identificaremos como *NIC 1/07*;
- b) un buen número de modificaciones a otros componentes de las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)* y a su prefacio, necesarias debido a los cambios de terminología ocasionados por la revisión de la NIC¹.

El nuevo pronunciamiento sustituye a la NIC 1 revisada en 2003 y modificada en 2005², que estudiamos en un libro de 2006³ y a la que llamaremos *NIC 1/03*.

Cuando entre en vigencia⁴, la NIC 1/07 se incorporará al conjunto de las NIIF, que está integrado por:

- a) los pronunciamientos individuales que llevan esa denominación (NIIF 1, NIIF 2, etcétera);
- b) las Interpretaciones elaboradas por el International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC, Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera, CINIIF⁵) y aprobadas por la IASB;
- c) las NIC y sus interpretaciones, heredadas por la IASB en 2001, en tanto no hayan sido abrogadas y con los cambios que este organismo les haya efectuado⁶.

La NIC 1 tiene un título que hace pensar que solamente se refiere a los estados financieros⁷ que deben ser presentados, a su contenido y a su forma. Sin embargo, incluye también algunas reglas sobre cuestiones generales de reconocimiento y medición contable, quizá porque no existe ninguna NIIF que específicamente trate estos temas.

Cabe recordar que:

- a) por lo general, las NIIF emplean las expresiones:
 - 1) *presentación (presentation)* para referirse a las partidas a incluir los estados financieros básicos;

¹ NIC 1/07, apéndice que comprende los párrafos A1-A41.

² NIC 1/07, ¶ 140.

³ *Normas Internacionales de Información Financiera*, La Ley, 2006.

⁴ Ver la sección 12.

⁵ Esta denominación es la adoptada por la International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF, Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) para sus publicaciones en español, de modo que puede considerársela oficial. Es más representativa la expresión *Comité de Interpretaciones Internacionales de Información Financiera*.

⁶ NIC 1/07, ¶ 7 y NIC 1/03, ¶ 11.

⁷ *Estados contables*, en la Argentina y otros países.

- 2) *revelación (disclosure)* para los datos a ser incluidos en la información complementaria⁸;
- b) las normas sobre *presentación* se concentran en las NIC 1 y 7 (referida al estado de flujos de efectivo);
- c) unas pocas normas sobre el contenido de la información complementaria aparecen en la NIC 1 mientras que la mayoría de ellas se presenta en otros componentes de las NIIF.

Este artículo:

- a) contiene, principalmente, un estudio de las reglas de la NIC 1/07 y de sus principales diferencias con la NIC 1/03;
- b) incluye un apéndice con las principales diferencias existentes entre las reglas de la NIC 1 modificada y las normas contables (NC) propuestas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) en sus *resoluciones técnicas* (RT)⁹.

No comentaremos las reglas que nos parezcan razonables ni nos referiremos a las normas de exposición contenidas en otros componentes de las NIIF¹⁰.

2. Alcance

La NIC 1 debe ser respetada por las entidades de cualquier tipo que pretendan preparar estados financieros de propósito general que puedan considerarse *de acuerdo con las NIIF*¹¹, sea que constituyan estados *consolidados* o *separados*, de acuerdo con la caracterización que de estos conceptos se hace en la NIC 27¹².

Algunas de sus disposiciones¹³ aplican también a los estados financieros *condensados* que cubran períodos intermedios¹⁴.

⁸ Esta expresión no nos satisface porque:

- a) de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, *revelar* es descubrir o manifestar lo ignorado o secreto;
- b) en consecuencia, la definición podría aplicarse tanto a lo que se va a exponer en los estados básicos como en la información complementario;
- c) no todo lo que se muestra en los estados financieros es previamente ignorado.

⁹ Estas últimas fueron estudiadas en *Normas contables de la FACPCE, el CPCECABA, la CNV y la IGJ*, La Ley, 2006.

¹⁰ Sobre este último aspecto, ver las páginas 496-505 de la obra citada en la nota 3.

¹¹ NIC 1/07, ¶ 2 y NIC 1/03, ¶ 2.

¹² NIC 1/07, ¶ 4 y NIC 1/03, ¶ 3.

¹³ Las contenidas en los párrafos 15-35 de la NIC 1/07 y 13-41 de la NIC 1/03.

¹⁴ NIC 1/07, ¶ 4 y NIC 1/03, ¶ 3.

3. Terminología

La NIC 1 utiliza terminología propia de las entidades con fines de lucro. Los restantes emisores de estados financieros pueden verse en la necesidad de:

- a) utilizar otra; o
- b) cambiar la denominación de algunos estados financieros básicos o de partidas incluidas en ellos¹⁵.

La NIC menciona especialmente que esto podría ocurrir con entidades que, por aplicación de los conceptos contenidos en la NIC 32:

- a) no tengan un patrimonio neto; o
- b) tengan un capital en acciones que no constituya patrimonio neto.

Estos emisores deberían adaptar las reglas referidas a las participaciones de sus miembros o participantes¹⁶.

4. Cuestiones generales de reconocimiento y medición contable

4.1. Aplicación de las NIIF

a) Caso general

La NIC 1 indica que:

- a) los estados financieros deben presentar *razonablemente (fairly)*¹⁷ la situación financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de su emisor;
- b) se presume que ello se logra con la aplicación de las NIIF, acompañada —cuando fuere preciso— por la presentación de información adicional a la requerida por ellas¹⁸.

Este supuesto podría haberse mencionado en los *fundamentos de las conclusiones* pero no debería haberse incluido en la NIC porque:

- a) no tiene carácter normativo;
- b) constituye una opinión (no independiente) sobre:
 - 1) la calidad de las NIIF;

¹⁵ NIC 1/07, ¶ 5 y NIC 1/03, ¶ 5.

¹⁶ NIC 1/07, ¶ 6 y NIC 1/03, ¶ 6, que a modo de ejemplos citan a algunos fondos de inversión y algunas cooperativas.

¹⁷ La palabra *razonablemente* parece hacer referencia al contenido de la información, pero *fairly* se refiere más a la actitud con que se la ha preparado (de una manera honesta, imparcial).

¹⁸ NIC 1/07, ¶ 15 y NIC 1/03, ¶ 13.

2) su coherencia con el *marco conceptual* (MC) adoptado por la IASB¹⁹, dentro del cual se indica que la información contenida en los estados contables debe brindar una representación fidedigna de lo que pretende representar o de lo que razonablemente puede esperarse que represente²⁰.

c) puede ser refutada, ya que no todas las NIIF ayudan a obtener una representación fidedigna del patrimonio y de sus variaciones²¹

La NIC menciona también que la exposición de las políticas contables utilizadas no valida la utilización de tratamientos contables inapropiados²². La aclaración es innecesaria para los contadores públicos pero puede ser útil para otras personas²³.

b) Discrepancias de la gerencia del emisor

La NIC 1 contempla la posibilidad de que la gerencia de la entidad emisora de unos estados financieros juzgue que el cumplimiento de una regla contenida en las NIIF conduciría a engaño a los usuarios de ellos y que esto impediría la consecución del objetivo de los estados financieros definido en el MC adoptado por la IASB. Esto ocurriría cuando:

- a) una partida de los estados financieros no represente de una manera fidedigna las transacciones, otros sucesos o condiciones que debería representar;
- b) sea probable que esto influya en las decisiones económicas que tomen los usuarios de dichos estados²⁴.

Para determinar si esto ocurre, la gerencia debe considerar:

- a) por qué no se alcanza el objetivo de los estados financieros, en las circunstancias particulares del caso; y
- b) la manera en que las circunstancias de la entidad difieren de las que se dan en otros entes que cumplen con el requisito en cuestión²⁵.

Cuando otras entidades, en circunstancias similares, cumplan con tal requisito, existiría (según la NIC) una presunción refutable de que el cumplimiento del mismo por parte del emi-

¹⁹ *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*, aprobado en abril de 1989 por el International Accounting Standards Committee (IASC, Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) y adoptado por el IASB en abril de 2001.

²⁰ *Marco*, ¶ 31. Corresponde al concepto de *aproximación a la realidad* que aparece en el *Marco conceptual de las normas contables profesionales* que contiene la RT 16 de la FACPCE.

²¹ Nuestras críticas a las NIIF se exponen a lo largo de la obra citada en la nota 3. Las que consideramos más importantes se resumen en *Lo peor de las normas internacionales de información financiera (NIIF)*, Enfoques, septiembre de 2006, págs. 1-18 y octubre de 2006, págs. 19-31.

²² NIC 1/07, ¶ 18 y NIC 1/03, ¶ 16.

²³ Por ejemplo, un juez que deba resolver un caso que tenga que ver con la aplicación de NC.

²⁴ NIC 1/07, ¶ 24, primer párrafo y NIC 1/03, ¶ 22, primer párrafo.

²⁵ NIC 1/07, ¶ 24, segundo párrafo y NIC 1/03, ¶ 22, segundo párrafo.

sor de los estados financieros, no conduciría a error ni entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el MC²⁶. Opinamos que esta presunción no es de gran valor, porque muchos emisores de estados financieros:

- a) encaran la confección de estos documentos como una tarea de “cumplimiento de normas”, sin entrar a analizar si con ello se logra a la presentación de información contable de calidad; o
- b) aplican NC con las que discrepan, sea por aversión a los conflictos, por comodidad o (a veces) por conveniencia.

La NIC 1 ha considerado que la intención de la gerencia de apartarse de una NIIF, por la razón arriba indicada, podría coexistir con un marco regulatorio:

- a) que permita tal apartamiento (sea porque lo exige o porque no lo prohíbe); o
- b) que no lo admita²⁷.

En el primer contexto, el emisor de los estados financieros puede apartarse de la disposición cuestionada²⁸, en cuyo caso debe informar, dentro de las notas a los estados financieros:

- a) que la gerencia ha concluido que los estados financieros presentan razonablemente la situación, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo;
- b) que se ha cumplido con las NIIF aplicables, excepto en el caso particular del requerimiento que no se ha aplicado para lograr una presentación razonable;
- c) el título de la NIIF que la entidad ha dejado de aplicar;
- d) la naturaleza del apartamiento, incluyendo:
 - 1) el tratamiento requerido por la NIIF;
 - 2) la razón por la que ese tratamiento sería en las circunstancias tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el MC;
 - 3) el tratamiento alternativo adoptado;
- e) el impacto del apartamiento sobre cada partida de los estados financieros (por todos los periodos sobre los que se presente información)²⁹.

Los datos referidos en los tres últimos incisos deben presentarse también en ejercicios posteriores, si es que el apartamiento afecta las cifras presentadas en los estados financieros correspondientes a ellos³⁰.

²⁶ NIC 1/07, ¶ 24, párrafo final y NIC 1/03, ¶ 22, último párrafo.

²⁷ Estas situaciones no deberían ser habituales cuando las NIIF hayan sido adoptadas globalmente.

²⁸ NIC 1/07, ¶ 19 y NIC 1/03, ¶ 17.

²⁹ NIC 1/07, ¶ 20 y NIC 1/03, ¶ 18.

³⁰ NIC 1/07, ¶ 21 y NIC 1/03, ¶ 19.

Cuando el apartamiento a una NIIF cuestionada por la gerencia esté prohibido, el emisor de los estados financieros deberá reducir, en la medida de lo posible, los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del engaño. A tal efecto, debe informar:

- a) el título de la NIIF en cuestión;
- b) la naturaleza del requerimiento;
- c) la razón por la cual la gerencia ha llegado a la conclusión de que su cumplimiento es tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el MC;
- d) para cada periodo presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que serían necesarios, a juicio de la gerencia, para lograr una presentación razonable³¹.

La norma que acabamos de comentar es de gran importancia porque las NIIF contienen varias disposiciones que están en conflicto con el MC de la IASB y con el objetivo de los estados financieros allí definido.

4.2. Base contable de acumulación

La NIC indica que los estados financieros (salvo el de flujos de efectivo) deben elaborarse utilizando la *base contable de acumulación*³². Esto es, considerando los importes que se han devengado, aunque no hayan ocasionado cambios en el efectivo (o en éste y sus equivalentes).

Esto implica el reconocimiento de los elementos de los estados financieros (activos, pasivos, etcétera) que satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para ellos en el MC³³.

4.3. Aplicación del supuesto de “negocio en marcha”

Razonablemente, la NIC 1 requiere que la gerencia de un emisor de estados financieros:

- a) evalúe la capacidad de éste para continuar en funcionamiento, para lo cual debe considerar, como mínimo, toda la información disponible referida a los doce meses siguientes³⁴;
- b) los prepare bajo el supuesto de *negocio en marcha*³⁵, salvo cuando:
 - 1) la administración tenga la intención de liquidar el negocio o de disponer el cese de actividad; o
 - 2) no exista otra alternativa más realista que proceder de tal modo³⁶.

³¹ NIC 1/07, ¶ 23 y NIC 1/03, ¶ 21.

³² NIC 1/07, ¶ 27 y NIC 1/03, ¶ 25.

³³ NIC 1/07, ¶ 28 y NIC 1/03, ¶ 26. También hay criterios de reconocimiento en los componentes individuales de las NIIF.

³⁴ NIC 1/07, ¶¶ 25-26 y NIC 1/03, ¶¶ 23-24.

³⁵ *Going concern* (negocio que continuará funcionando durante largo tiempo).

Cabe recordar que la NIC 10, que trata sobre los hechos posteriores a la fecha de los estados financieros:

- a) indica que éstos no deben elaborarse como si su emisor fuese un *negocio en marcha* en el caso de que las situaciones recién indicadas se detecten entre la fecha a la que corresponden los estados financieros y la de su emisión³⁷;
- b) fundamenta esta regla de la siguiente manera:

El deterioro de los resultados de operación y de la situación financiera de la entidad, con posterioridad a la fecha del balance, puede indicar la necesidad de considerar si la hipótesis de negocio en marcha resulta todavía apropiada. Si no lo fuera, el efecto de este hecho es tan decisivo que la Norma exige un cambio fundamental en la base de contabilización, y no simplemente un ajuste en los importes que se hayan reconocido utilizando la base de contabilización original³⁸.

Esta solución es práctica, pero su aplicación puede implicar un apartamiento de la base contable de acumulación, ya que los efectos patrimoniales de algunos hechos se reconocerían en períodos distintos a los de su ocurrencia. Así sucedería si un negocio dejase de estar *en marcha* debido a un *hecho nuevo*, como un siniestro ocurrido después de la fecha de los estados financieros.

5. Estados financieros requeridos

La NIC 1/07 establece que un juego completo de estados financieros correspondiente a un período comprende siempre:

- a) un estado de situación financiera a la fecha de cierre del período;
- b) un estado del resultado abarcador (*comprehensive income statement*)³⁹;
- c) un estado de cambios en el patrimonio neto;
- d) un estado de flujos de efectivo; y
- e) notas en las que se presenten un resumen de las políticas contables significativas y otras informaciones explicativas⁴⁰.

Además:

³⁶ NIC 1/07, ¶ 25 y NIC 1/03, ¶ 23.

³⁷ NIC 10, ¶ 14.

³⁸ NIC 10, ¶ 15.

³⁹ Esta expresión podría traducirse también como *estado del resultado global* o *estado del resultado integral*.

⁴⁰ NIC 1/07, ¶ 10. Hay cambios respecto de la enumeración anterior, que figuraba en el ¶ 8 de la NIC 1/03.

- a) acepta la presentación de un *estado de resultados (income statement)* que no incluya los efectos de diferir los reconocimientos de ciertas ganancias y pérdidas devengadas, en cuyo caso:
 - 1) debe presentárselo antes del estado del resultado abarcador;
 - 2) suministra un importe final (al que se denomina *resultado*, sin aditamentos) que se traslada al estado recién indicado;
- b) requiere que un emisor de estados financieros presente también un estado de situación al principio del periodo comparativo más antiguo de los que se exponen cuando:
 - 1) aplique una política contable retroactivamente; o
 - 2) reexprese retroactivamente partidas incluidas en sus estados financieros; o
 - 3) incluya en el resultado del período partidas que con anterioridad había mostrado dentro de lo que la NIC denomina *otro resultado abarcador*, que es la parte del resultado abarcador que no se incluye dentro del *resultado (a secas)*⁴¹.

Todos los estados básicos deben presentarse con el mismo nivel de importancia⁴².

Sus denominaciones pueden ser modificadas⁴³.

Dentro de la sección de definiciones, la NIC 1 indica que las notas:

- a) contienen información adicional a la que se presenta en los estados básicos;
- b) suministran descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos⁴⁴.

En algunos países, esa información se denomina *complementaria* y puede exponerse en:

- a) una sección de notas;
- b) cuadros (anexos);
- c) el encabezamiento de los estados financieros; y
- d) la portada que los precede.

Entendemos que las *notas* exigidas por las NIIF pueden presentarse por cualquiera de los medios recién indicados, ya que el contenido de los estados financieros es más importante que su forma. Por otra parte, en la sección 6.5 veremos que la exposición de parte de la información complementaria en el encabezamiento de los estados financieros está expresamente prevista para ciertos datos que identifican a su emisor.

⁴¹ NIC 1/07, ¶¶ 7, 10 y 81, sin equivalentes en la NIC 1/03.

⁴² NIC 1/07, ¶ 11, sin equivalente en la NIC 1/03.

⁴³ NIC 1/07, ¶ 10, sin equivalente en la NIC 1/03.

⁴⁴ NIC 1/07, ¶ 7 y NIC 1/03, ¶ 11.

6. Normas aplicables a todos los estados financieros

6.1. Frecuencia de presentación

Según la NIC 1, la periodicidad de los estados financieros debe ser anual, aunque se considera aceptable la utilización de períodos de cincuenta y dos semanas⁴⁵. Aunque esta regla es razonable, no debería aparecer en las NIIF⁴⁶, que solamente tendrían que referirse a la forma de preparar información contable pero no a los casos en que ella deba ser presentada o a la frecuencia con que deba hacérselo, por ser estas cuestiones de incumbencia de los gobiernos.

6.2. Aplicación del concepto de significación

La NIC:

- a) requiere la presentación por separado de cada clase significativa de partidas similares⁴⁷;
- b) admite, en consecuencia, la agrupación de partidas no significativas, sea en los estados básicos o en las notas⁴⁸;
- c) indica que no es necesario que una entidad presente una información específica requerida por una NIIF si ella carece de importancia relativa⁴⁹.

6.3. Uniformidad en la presentación

La forma de presentar y clasificar las partidas en los estados financieros debe mantenerse de periodo en período, a menos que:

- a) después de un cambio en la naturaleza de las actividades de la entidad o de una revisión de sus estados financieros, y tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de políticas contables que contiene la NIC 8, sea aparente que es más adecuada otra presentación o clasificación; o que
- b) una NIIF requiera un cambio en la presentación⁵⁰.

En el caso previsto por el inciso a), el cambio de presentación sólo será procedente si:

- a) suministra información más fiable y relevante para los usuarios de los estados financieros;

⁴⁵ NIC 1/07, ¶¶ 36-37 y NIC 1/03, ¶¶ 49-50.

⁴⁶ Ni en ningún otro juego de normas contables.

⁴⁷ NIC 1/07, ¶ 29 y NIC 1/03, ¶ 29.

⁴⁸ NIC 1/07, ¶ 30 y NIC 1/03, ¶ 30. En la traducción oficial al español de esta última se dice que una partida no significativa se *agregará* con otras, pero el texto en inglés sólo describe una costumbre. Por lo tanto, la agregación referida no es obligatoria sino optativa.

⁴⁹ NIC 1/07, ¶ 31 y NIC 1/03, ¶ 31.

⁵⁰ NIC 1/07, ¶ 45 y NIC 1/03, ¶ 27.

- b) la nueva estructura tiene visos de continuidad, de modo que la comparabilidad no se vea perjudicada⁵¹.

6.4. Información comparativa

A menos que una NIIF permita o requiera lo contrario, en los estados financieros de un período debe incluirse información comparativa (respecto del período anterior) para:

- a) todos los importes;
- b) la información descriptiva y narrativa que sea relevante para su comprensión⁵².

Esto implica, en principio, la exposición de no menos de dos juegos de datos numéricos para cada estado. Ya mencionamos que esa cantidad se incrementará en una unidad para el estado de situación financiera, cuando el emisor de los estados financieros:

- a) aplique una política contable retroactivamente; o
- b) reexprese retroactivamente partidas incluidas en dichos estados; o
- c) incluya en el resultado del período partidas que con anterioridad había presentado dentro de lo que la NIC denomina *otro resultado abarcador*⁵³.

Cuando se modifique la presentación o la clasificación de partidas de los estados financieros, se hará lo mismo con los importes comparativos, a menos que esto resulte impracticable⁵⁴. El IASB considera que la aplicación de un requerimiento es *impracticable* cuando una entidad no puede aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo⁵⁵.

6.5. Identificación de los estados financieros, de su fecha o período, de su emisor y de la moneda de presentación

Los estados financieros deben estar claramente identificados y se deben distinguir de cualquier otra información que se presente junto con ellos⁵⁶, de modo que los usuarios puedan diferenciar la información preparada de acuerdo con las NIIF de la que no cumple con esa condición⁵⁷.

Cada uno de los componentes de los estados financieros debe ser identificado claramente⁵⁸.

⁵¹ NIC 1/07, ¶ 46 y NIC 1/03, ¶ 28.

⁵² NIC 1/07, ¶ 38 y NIC 1/03, ¶ 36.

⁵³ NIC 1/07, ¶¶ 7, 10 y 81, sin equivalentes en la NIC 1/03.

⁵⁴ NIC 1/07, ¶ 41 y NIC 1/03, ¶ 38.

⁵⁵ NIC 1/07, ¶ 7 y NIC 1/03, ¶ 11.

⁵⁶ NIC 1/07, ¶ 49 y NIC 1/03, ¶ 44.

⁵⁷ NIC 1/07, ¶ 50 y NIC 1/03, ¶ 45.

⁵⁸ NIC 1/07, ¶ 51 y NIC 1/03, ¶ 46.

Los datos enumerados seguidamente deben mostrarse en un lugar destacado y repetirse todas las veces que sea necesario para una correcta comprensión de la información presentada:

- a) el nombre, u otro tipo de identificación, de la entidad que emite los estados financieros, así como cualquier cambio en esa información desde la fecha del balance precedente;
- b) si los estados financieros pertenecen a una entidad individual o a un grupo de entidades;
- c) la fecha del final del período sobre el que se informa o el periodo cubierto por los estados financieros, lo que resulte adecuado en cada caso;
- d) la moneda de presentación, con indicación del nivel de redondeo utilizado para la presentación de las cifras incluidas en los estados financieros⁵⁹.

La NIC menciona explícitamente la posibilidad de que esta información aparezca en los encabezamientos de los estados básicos y de las notas, cuando dichos estados no se presentan en formato electrónico⁶⁰.

En caso de cambio de la fecha de los estados financieros, deben informarse:

- a) el período cubierto por éstos;
- b) la razón por la cual ese período es inferior o superior a un año;
- c) el hecho de que las cifras comparativas que se presentan en los estados financieros no son totalmente comparables⁶¹.

7. Estado de situación financiera

7.1. Presentación de información sobre partidas corrientes y no corrientes o por grado de liquidez

La NIC 1 requiere que tanto los activos como los pasivos se agrupen en *corrientes* y *no corrientes*, salvo cuando se proporcione una información fiable que sea más relevante, mediante:

- a) una presentación en la que todos los activos y pasivos aparezcan ordenados de acuerdo con su liquidez⁶²; o
- b) una combinación de ambas bases de presentación (algunos activos y pasivos clasificados en corrientes y no corrientes y otros expuestos según su grado de liquidez)⁶³.

Según la IASB:

⁵⁹ Ibídem.

⁶⁰ NIC 1/07, ¶ 52 y NIC 1/03, ¶ 47.

⁶¹ NIC 1/07, ¶ 36 y NIC 1/03, ¶ 49.

⁶² NIC 1/07, ¶ 60 y NIC 1/03, ¶ 51.

⁶³ NIC 1/07, ¶ 64 y NIC 1/03, ¶ 55.

- a) la presentación basada en la liquidez sería adecuada para las entidades financieras, por no tener éstas un ciclo de operaciones⁶⁴, argumento que no nos convence;
- b) la combinación de bases podría ser necesaria en entidades con diversas actividades⁶⁵.

Suponemos que, al aplicar estas normas de excepción:

- a) el ordenamiento de los activos no debería basarse en el grado de liquidez de cada uno de ellos individualmente considerado sino en el de las partidas presentadas en el estado de situación⁶⁶;
- b) los pasivos (a los que no aplica el concepto de *liquidez*) deberían ordenarse considerando su grado global de exigibilidad.

Cualquiera fuere la forma de presentación adoptada, los activos a ser recuperados y los pasivos a ser cancelados después de los doce meses deben ser expuestos por separado, siempre que hayan sido agrupados con otros activos a ser recuperados u otros pasivos a ser cancelados dentro de los doce meses⁶⁷. No está previsto lo mismo para el caso de partidas que sólo incluyan cuentas por cobrar o por pagar después de los doce meses, pero suponemos que esto obedece a un problema de redacción.

7.2. Clasificación de las partidas en corrientes y no corrientes

a) Reglas generales

Según la NIC, un activo debe clasificarse como *corriente* cuando cumple cualquiera de estas condiciones:

- a) es efectivo o un equivalente de efectivo no sujeto a restricciones para su intercambio o empleo, al menos dentro de los doce meses siguientes;
- b) se lo tiene fundamentalmente para su negociación (lo que supone su realización en un plazo corto);
- c) se espera realizarlo dentro de los doce meses siguientes a la fecha de los estados financieros;
- d) se espera su realización o se pretende su venta o consumo dentro de un lapso de duración no superior al del ciclo normal de operación⁶⁸.

En lo que constituye una simple aplicación del principio lógico *del tercero excluido*, los restantes activos se consideran *no corrientes*⁶⁹.

⁶⁴ NIC 1/07, ¶ 63 y NIC 1/03, ¶ 54.

⁶⁵ *Ibídem*.

⁶⁶ Por ejemplo, la partida *cuentas comerciales por cobrar* debería aparecer antes de *inventarios* aunque algunas mercaderías, individualmente consideradas, pudieran convertirse en efectivo antes que alguna cuenta por cobrar.

⁶⁷ NIC 1/07, ¶ 61 y NIC 1/03, ¶ 52.

⁶⁸ NIC 1/07, ¶ 66 y NIC 1/03, ¶ 57.

Se considera *ciclo normal de operación* al período que va desde la adquisición de los insumos materiales que ingresan al proceso productivo hasta la cobranza en efectivo (o en sus equivalentes) de los productos terminados y vendidos. Cuando no es fácilmente identificable, se lo presume de doce meses⁷⁰.

Un pasivo debe clasificarse como *corriente* cuando satisface al menos una de esas condiciones:

- a) se espera su cancelación dentro de un lapso de extensión no superior al ciclo normal de operación;
- b) se lo tiene fundamentalmente para su negociación (lo que supone su cancelación en un plazo corto);
- c) debe ser liquidado dentro de los doce meses siguientes a la fecha de los estados financieros;
- d) no se tiene el derecho incondicional de diferir su cancelación, al menos dentro de esos doce meses⁷¹.

Los restantes pasivos son *no corrientes*⁷².

Consideramos que la diferenciación de lo *corriente* y lo *no corriente* sobre la base de un plazo de doce meses es acertada porque:

- a) aplica un criterio objetivo;
- b) evita los efectos de la estacionalidad de las operaciones;
- c) permite mejores comparaciones entre estados financieros de diversas entidades.

No nos parece adecuado que ese criterio se combine con el de considerar la duración del ciclo normal de operaciones del emisor, por cuanto:

- a) los ciclos de operaciones de las distintas empresas difieren entre sí;
- b) algunos ciclos son breves (caso de un supermercado) mientras que otros son muy extensos (astilleros, establecimientos de producción y añejamiento de vinos, etcétera);
- c) casi todo ciclo de operaciones cambia con el tiempo;
- d) en consecuencia, la utilización del mismo como base para la clasificación de los activos y pasivos en corrientes y no corrientes afecta la comparabilidad de los estados financieros:
 - 1) de diversas empresas; y
 - 2) de una misma empresa a lo largo del tiempo.

Además, el emisor de los estados financieros (sea una empresa individual o un grupo que consolida) podría:

⁶⁹ Ibídem.

⁷⁰ NIC 1/07, ¶ 68 y NIC 1/03, ¶ 59.

⁷¹ NIC 1/07, ¶ 69 y NIC 1/03, ¶ 60.

⁷² Ibídem.

- a) tener varias actividades o segmentos con ciclos de operaciones de distinta duración; pero
- b) manejar sus finanzas en forma centralizada.

Tampoco nos parece adecuado que para clasificar a un activo como *corriente* pueda considerarse el plazo durante el cual se producirá su realización, su venta o su consumo, aunque el activo no se convierta en efectivo dentro de ese lapso. Con las reglas de la NIC 1, y en un caso en que el ciclo normal de operaciones fuera inferior a doce meses, podría ocurrir que se considerasen *corrientes*:

- a) a las cuentas por pagar que vencen dentro de los doce meses;
- b) a unas existencias para la venta que se conviertan en efectivo después de los doce meses y que no permitan, en consecuencia, el pago de los pasivos recién referidos.

Sobre la base de lo expuesto, opinamos que las reglas de la NIC 1 que comentamos en esta sección deberían ser reemplazadas por otras que consideren:

a) *pasivos corrientes* a:

- 1) los exigibles a la fecha de los estados financieros;
- 2) los que deban ser cancelados dentro de los doce meses siguientes, sin que el emisor de dichos estados tenga la facultad legal y la intención de diferir su pago para después de ese lapso;

- b) *activos corrientes* al efectivo y a los que se convertirán en efectivo dentro del citado plazo de doce meses (o sea: los que permitirán la cancelación de pasivos corrientes).

b) Activos y pasivos por impuestos diferidos

Además de las normas generales recién expuestas y comentadas, la NIC 1 requiere que los activos y pasivos por impuestos diferidos se consideren *no corrientes*⁷³. Esto es totalmente razonable para los estados financieros de ejercicios completos, pues:

- a) las diferencias entre bases contables e impositivas que justifican la existencia de estos activos y pasivos tendrán efecto sobre los impuestos que se determinen para el ejercicio siguiente y los posteriores;
- b) los vencimientos de los pagos de esos impuestos serán posteriores a los cierres de los ejercicios correspondientes;
- c) en consecuencia, dichos pasivos (o activos) por impuestos diferidos no serán cancelados (o realizados) dentro de los doce meses siguientes a la fecha del estado de situación⁷⁴.

En cambio, la norma podría no ser totalmente apta cuando:

- a) se presentan estados financieros intermedios;

⁷³ NIC 1/07, ¶ 56 y NIC 1/03, ¶ 70.

⁷⁴ Por ejemplo, la reversión de una diferencia existente al 31/12/07 (fecha de cierre del ejercicio) podría afectar el impuesto determinado para 2008, a ser pagado en los primeros meses de 2009.

- b) parte de las referidas diferencias entre bases contables e impositivas van a tener efecto sobre el impuesto del ejercicio al que el período intermedio corresponde, en cuyo caso podrían tener un impacto financiero dentro de los doce meses de la fecha del estado de situación⁷⁵.

c) Pasivos por préstamos recibidos

La NIC 1 contiene varios párrafos referidos a la clasificación de los pasivos por préstamos recibidos⁷⁶. No los analizaremos aquí porque implican simples aplicaciones de las normas generales ya comentadas y de las contenidas en la NIC 10 (sobre hechos posteriores a la fecha de los estados financieros).

7.3. Partidas, encabezamientos y subtotales

De acuerdo con la NIC 1, en el cuerpo del estado de situación deben incluirse —como mínimo— líneas para las siguientes partidas:

- a) propiedades, planta y equipo;
- b) propiedades de inversión;
- c) activos intangibles;
- d) activos financieros, distintos a los que enunciaremos en los incisos e), h) e i);
- e) inversiones contabilizadas por el método de la participación;
- f) activos biológicos;
- g) inventarios⁷⁷;
- h) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;
- i) efectivo y equivalentes al efectivo;
- j) el total de activos que, de acuerdo con la NIIF 5:
 - 1) se hayan clasificado como mantenidos para la venta; o
 - 2) integren grupos para su disposición, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta;
- j) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;
- k) provisiones⁷⁸;
- l) pasivos financieros, excepto los indicados en los dos incisos inmediatamente precedentes;

⁷⁵ Por ejemplo, en una empresa que cierre su ejercicio el 31 de diciembre de cada año, la reversión de una diferencia existente al 30/06/07 (fecha de los estados intermedios) podría afectar el impuesto que se determine para 2007, a ser pagado en los primeros meses de 2008.

⁷⁶ NIC 1/07, ¶¶ 74-76 y NIC 1/03, ¶¶ 65-67.

⁷⁷ En la Argentina, *bienes de cambio*.

⁷⁸ En la Argentina, *provisiones*.

- m) pasivos y activos por impuestos corrientes⁷⁹;
- n) pasivos y activos por impuestos diferidos;
- i) pasivos incluidos en grupos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;
- j) intereses minoritarios, incluidos dentro de patrimonio;
- p) capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora⁸⁰.

Las denominaciones recién presentadas pueden ser modificadas por el emisor de los estados financieros para suministrar información que sea relevante para una comprensión de la situación financiera del emisor de los estados financieros, a cuyo efecto deben considerarse la naturaleza de la entidad y de sus transacciones. Así debería proceder, por ejemplo, una entidad financiera⁸¹.

La inclusión, en los estados financieros, de partidas no incluidas en la lista precedente debe ser decidida considerando:

- a) en el caso de los activos, su naturaleza, su función dentro de la entidad y su liquidez;
- b) en el de los pasivos, sus importes, su naturaleza y sus plazos⁸².

Si un elemento de la lista incluyese componentes medidos con distintos criterios y esto sugiriera que su naturaleza o su función difieren, debería presentárselos por separado. Esto ocurriría, por ejemplo, si algunos elementos de propiedades, planta y equipo figurasen por su costo menos depreciaciones y otros hubiesen sido revaluados⁸³.

En el estado de situación o en las notas, deben presentarse —de una manera que sea apropiada para las operaciones de la entidad— las desagregaciones de las partidas incluidas en el primero, que sean requeridas por otras NIIF⁸⁴. La NIC brinda varios ejemplos⁸⁵.

Comentarios sobre la lista mínima de partidas:

- a) en general, nos parece razonable y práctica, porque incluye conceptos específicamente tratados en componentes individuales de las NIIF;
- b) la expresión *intereses minoritarios* debería reemplazarse por *intereses de los accionistas no controladores* (o una expresión equivalente) porque el control sobre una entidad se alcanza, a veces, sin tener la mayoría de sus instrumentos de patrimonio;

⁷⁹ Importes a pagar o a recuperar en concepto de impuestos a las ganancias que no sean pasivos o activos por impuestos diferidos.

⁸⁰ NIC 1/07, ¶ 54 y NIC 1/03, ¶¶ 68-68A.

⁸¹ NIC 1/07, ¶ 57(b) y NIC 1/03, ¶ 71(b).

⁸² NIC 1/07, ¶ 58 y NIC 1/03, ¶ 72.

⁸³ NIC 1/07, ¶ 59 y NIC 1/03, ¶ 73.

⁸⁴ NIC 1/07, ¶ 77 y NIC 1/03, ¶ 74.

⁸⁵ NIC 1/07, ¶ 78 y NIC 1/03, ¶ 75.

c) no se mencionan los resultados acumulados atribuibles a los propietarios de la controladora⁸⁶, que no pueden considerarse incluidos en la expresión *reservas*, del inciso p).

Dado que la lista mínima de partidas a exponer incluye al capital emitido y a las reservas atribuibles a dichos propietarios, la única solución compatible con las NIIF es presentar dichos resultados acumulados en un renglón separado del estado. Mejor sería que el inciso p) se refiriera a la totalidad del patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora, cuya desagregación se efectúa en el estado de cambios en el patrimonio neto.

7.4. Ordenamiento de las partidas

La NIC no prescribe ni el orden ni el formato con que deben presentarse las partidas del estado de situación⁸⁷, lo que puede complicar la tarea de quienes deban comparar estados financieros de diversas empresas.

7.5. Compensación de activos y pasivos

No pueden compensarse activos con pasivos a menos que una NIIF específicamente lo requiera o lo admita⁸⁸.

7.6. Información sobre el capital y las reservas

La NIC 1 enuncia cierta información que debe suministrarse sobre el capital y las reservas, indicando que ella podría exponerse en el estado de situación, en el de cambios en el patrimonio neto o en las notas⁸⁹.

Por lo que se verá en las secciones 9.1 y 9.3, el tipo de información requerida no hace aconsejable su exposición en el estado de situación.

8. Estado del resultado abarcador y estado de resultados

8.1. Resultado abarcador versus resultado (a secas)

En diversas ocasiones manifestamos nuestro acuerdo con la idea de que el resultado de un período debe medirse por el aumento o la disminución del importe asignado al patrimonio neto, previa exclusión de los efectos de los aportes y de los retiros efectuados por los propietarios en su carácter de tales. Este criterio corresponde al concepto de ganancia basado en el mantenimiento de un capital financiero, que cuenta con aceptación.

Sin embargo, algunos juegos de NC:

⁸⁶ Ni los reconocidos en *resultados* (a secas) ni los incluidos dentro del *resultado abarcador*.

⁸⁷ NIC 1/07, ¶ 57 y NIC 1/03, ¶ 71.

⁸⁸ NIC 1/07, ¶ 32 y NIC 1/03, ¶ 32.

⁸⁹ NIC 1/07, ¶¶ 79-80 y NIC 1/03, ¶¶ 76-77.

- a) requieren o aceptan que determinadas ganancias o pérdidas devengadas en un período no se reconozcan como integrantes del resultado del mismo y se imputen a cuentas especiales de patrimonio;
- b) indican el destino a dar a esos resultados diferidos ante la ocurrencia de determinados hechos, que conllevan su *realización*.

Por otra parte, un mismo juego de NC podría establecer reglas diferenciales referidas al destino de cada tipo de resultados diferidos. Las variantes que se presentan en la práctica, incluyen, dada la ocurrencia de un hecho determinado⁹⁰:

- a) la obligación de excluir los resultados diferidos *realizados* de las cuentas especiales de patrimonio neto y de:
 - 1) incluirlos al resultado del ejercicio; o
 - 2) transferirlos a *resultados acumulados*;
- b) la opción de proceder de tal modo;
- c) la prohibición de hacerlo.

En las NIIF, hay reglas que encuadran en los incisos a) o b) en las NIC 16, 19, 21, 36 y 39.

Nótese que:

- a) cuando los resultados anteriormente diferidos se mantienen en las cuentas especiales de patrimonio (fuere por obligación o por opción), nunca llegan a incorporarse a *resultados acumulados*;
- b) cuando se los transfiere directamente a *resultados acumulados* (también por obligación o por opción), nunca pasan por un estado de resultados.

La NIC 1 recuerda que el diferimiento de ganancias o pérdidas devengadas está presente en las NIIF cuando indica que:

- a) deben reconocerse en el resultado todas las partidas de ingresos y gastos de un periodo, a menos que una NIIF requiera o permita otra cosa⁹¹;
- b) algunas NIIF requieren o permiten que elementos que cumplen con la definición de ingresos o gastos proporcionada por el MC⁹² se excluyan del resultado⁹³.

Esto es, la IASB reconoce que algunas NIIF contradicen al MC adoptado por ese mismo organismo.

Por otra parte, es claro que sus miembros tomaron conciencia de la anomalía que implica:

⁹⁰ Por ejemplo, la concreción de una transacción que había dado lugar a una operación de cobertura cuyos resultados fueron diferidos.

⁹¹ NIC 1/07, ¶ 88 y NIC 1/03, ¶ 78.

⁹² Repetimos que, para la IASB, los *ingresos* incluyen a las *ganancias* y los *gastos* a las *pérdidas*.

⁹³ NIC 1/07, ¶ 89 y NIC 1/03, ¶ 80.

- a) excluir del estado de resultados de un período a algunos ingresos, gastos, ganancias y pérdidas que se devengaron durante el mismo;
- b) incluirlos (aunque no en todos los casos) en los estados de resultados de ejercicios posteriores.

La NIC 1/07 no soluciona esta anomalía pero obliga al suministro de información que ayuda a comprender sus efectos. Lo hace mediante normas que emplean esta terminología:

<i>Conceptos</i>	<i>Definiciones⁹⁴</i>	<i>Comentarios</i>
<i>Resultado abarcador (comprehensive income)</i>	Cambio en el patrimonio neto ocurrido durante un periodo, producido por transacciones y otros hechos, no derivado de transacciones efectuadas por los propietarios en su condición de tales.	Corresponde al resultado del período que se determinaría si se aplicase a rajatabla el concepto de ganancia basado en el mantenimiento del capital financiero. En función de lo establecido en otras normas, el concepto de <i>propietarios</i> incluye a los accionistas no controladores de entidades controladas.
<i>Resultado (profit or loss⁹⁵)</i>	Diferencia entre ingresos y gastos, excluyendo los componentes del <i>otro resultado abarcador</i> .	Es el resultado medido de acuerdo con las NIIF actuales.
<i>Ajustes por reclasificación (reclassification adjustments)</i>	Importes que se incluyen en el resultado del período corriente y que integraron el <i>otro resultado abarcador</i> en el mismo período o en uno anterior ⁹⁶ .	Anteriormente, la IASB se refería a la acción de realizar estos ajustes con la palabra <i>reciclaje (recycling)</i> , que la NIC 1/07 no utiliza.
<i>Otro resultado abarcador (other comprehensive income)</i>	“Partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado tal como lo requieren o permiten otras	El empleo de la palabra <i>otro</i> no es claro porque tiene un sentido relativo. Se entiende que se refiere al <i>resultado abarcador</i> que no es resulta-

⁹⁴ NIC 1/07, ¶ 7. Las definiciones presentadas no aparecían en la NIC 1/03.

⁹⁵ *Net income*, en las NC estadounidenses.

⁹⁶ NIC 1/07, ¶ 7. Las normas de la NIC 1/07 referidas específicamente al estado del resultado abarcador no tienen ningún correlato en la NIC 1/03, que no preveía la presentación de éste.

Conceptos	Definiciones ⁹⁴	Comentarios
	NIIF ⁹⁷	do. La definición entrecomillada es confusa. En rigor, el concepto incluye: a) ingresos y gastos deven-gados en el período que no han sido reconocidos como resultados por así requerir-lo o permitirlo otras NIIF; b) lo que la NIC denomina <i>ajustes por reclasificación</i>.

Las nuevas reglas:

a) requieren la presentación del estado de *resultado abarcador*, que debe mostrar:

- 1) el *resultado*, tal como se lo caracterizó precedentemente;
- 2) el *otro resultado abarcador*;
- 3) el *resultado abarcador* (la suma algebraica de los anteriores)⁹⁷;

b) admiten que la composición del *resultado* (a secas) se exponga en un *estado de resultados*, en cuyo caso su importe total debe trasladarse al *estado del resultado abarcador*⁹⁸.

La opción recién referida nos desagrada porque su empleo puede:

- a) confundir a los usuarios de los estados financieros, que se encontrarán con dos estados que hacen referencia a *resultados*;
- b) inducir a algunos a creer que la cifra mostrada por el *estado de resultados* es la que refleja la verdadera ganancia o pérdida del emisor.

8.2. Participaciones de accionistas no controladores de entidades controladas

Tiempo atrás, la IASB adoptó el criterio de considerar que un grupo integrado por una controladora y sus controladas tiene propietarios de dos tipos:

- a) los que tienen derechos sobre el patrimonio de la controladora;
- b) los que no pertenecen al grupo anterior pero participan en los patrimonios de entidades controladas, que la NIC denomina *accionistas minoritarios* (expresión que ya hemos criticado).

⁹⁷ NIC 1/07, ¶¶ 81.

⁹⁸ NIC 1/07, ¶¶ 81(b).

Sobre tal base, la IASB considera que tanto el *resultado abarcador* como el *resultado* (a secas) de un período:

- a) deben determinarse sin deducir las participaciones de los accionistas no controladores de entidades controladas sobre los resultados de éstas;
- b) deben asignarse entre los dos grupos de propietarios.

Las asignaciones que se efectúen deben mostrarse en los estados en que aparezcan los totales asignados.

Un estado de resultados podría terminar de una manera como ésta:

	2007	2006
Ganancia antes de impuestos	1.000	1.050
Impuesto a las ganancias	300	310
Ganancia del período	<u>700</u>	<u>740</u>
Asignable a:		
Accionistas de la controladora	600	720
Accionistas no controladores de entidades controladas	100	20
	<u>700</u>	<u>740</u>

8.3. Partidas, encabezamiento y subtotales

a) Cuestiones generales

La NIC 1 establece que en el cuerpo del estado del resultado abarcador deben exponerse — como mínimo— los importes correspondientes a los siguientes conceptos:

- a) ingresos de actividades ordinarias⁹⁹;
- b) costos financieros;
- c) participaciones en los resultados del período de las entidades asociadas y de los negocios conjuntos contabilizados por el método de la participación¹⁰⁰;
- d) gasto por impuestos;
- e) la agregación de:
 - 1) el resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas;

⁹⁹ La NIC 18 contiene algunos requerimientos adicionales de exposición.

¹⁰⁰ En la Argentina, *método del valor patrimonial proporcional*.

- 2) la ganancia o pérdida después de impuestos reconocida por la medición a valor razonable menos costos de venta, o por la disposición de los activos o grupos para su disposición que constituyan la operación discontinuada;
- f) el *resultado* del período;
- g) cada componente del *otro resultado global* clasificado por naturaleza, excluyendo los importes a los que se hace referencia en el inciso siguiente;
- h) participaciones en los otros resultados globales del período de las entidades asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen con el método de la participación;
- i) el *resultado abarcador* total¹⁰¹.

El gasto de impuestos referido en el inciso d) no debe incluir a la porción asignada a los conceptos que deben ser presentados separadamente de acuerdo con el inciso e), ya que éstos deben exponerse netos de los efectos del impuesto a las ganancias.

Por lo indicado en la sección 8.2:

- a) el resultado del período debe asignarse entre los propietarios de la controladora y la (mal denominada) *participación minoritaria*¹⁰²;
- b) lo mismo debe hacerse con el *resultado abarcador* total del período¹⁰³.

En el caso de que se opte por la presentación de un *estado de resultados* separado:

a) éste incluiría:

- 1) los importes indicados en los incisos a) a f) de la lista anterior;
- 2) la asignación del resultado del período entre la participación minoritaria y los propietarios de la controladora¹⁰⁴;

b) el *estado del resultado abarcador* mostraría:

- 1) el *resultado del período* presentado en el *estado de resultados*;
- 2) los importes indicados en los incisos g), h) e i) de la lista anterior;
- 3) la asignación del *resultado abarcador* del período entre la *participación minoritaria* y los propietarios de la controladora.

Cuando sea necesario para el suministro de información relevante para la comprensión del desempeño financiero del emisor de los estados financieros, deberán:

- a) agregarse líneas, encabezamientos y subtotales¹⁰⁵;
- b) modificarse las denominaciones y el orden de las partidas antes indicadas¹⁰⁶.

¹⁰¹ NIC 1/07, ¶ 82 y NIC 1/03, ¶ 81 (referido únicamente el estado de resultados).

¹⁰² NIC 1/07, ¶ 83(a) y NIC 1/03, 82.

¹⁰³ NIC 1/07, ¶ 83(b).

¹⁰⁴ NIC 1/07, ¶ 84.

¹⁰⁵ NIC 1/07, ¶ 85 y NIC 1/03, ¶ 83 (referido únicamente el estado de resultados).

b) Resultados extraordinarios

La NIC 1 prohíbe la caracterización de cualquier partida de ingresos o de gastos como *extraordinaria*, en el estado del resultado abarcador, en el estado de resultados o en las notas¹⁰⁷.

Esta regla fue establecida años antes, con estos fundamentos:

El Consejo decidió que las partidas tratadas como extraordinarias proceden de los riesgos de los negocios normales que afronta una entidad y no justifican la presentación en un componente separado del estado de resultados. La naturaleza o función de la transacción u otro suceso, y no su frecuencia, debe determinar su presentación dentro del estado de resultados. Las partidas que actualmente se clasifican como “extraordinarias” son sólo un subconjunto de las partidas de ingresos y gastos que pueden justificar la revelación de información para ayudar a los usuarios a predecir el rendimiento futuro de una entidad¹⁰⁸.

La eliminación de la categoría de partidas extraordinarias elimina la necesidad de la separación arbitraria de los efectos de los sucesos externos relacionados —algunos recurrentes y otros no— sobre los resultados de una entidad correspondientes a un periodo. Por ejemplo, se precisarían distribuciones arbitrarias para estimar el efecto financiero que sobre los resultados de una entidad haya tenido un terremoto ocurrido durante un importante bajón cíclico en la actividad económica. Además, (...) la Norma requiere la revelación de información sobre la naturaleza y el importe de las partidas significativas de ingresos y gastos¹⁰⁹.

Es cierto que cualquier resultado se relaciona con los riesgos del negocio, pero esto no debería impedir una clasificación de los resultados que se base en la probabilidad de su repetición, ya que su difusión ayude a mejorar la calidad de las predicciones sobre el desempeño futuro de un ente.

Por otra parte, la prohibición de exponer partidas extraordinarias está en contradicción con este concepto, expuesto dentro del MC adoptado por la IASB:

(...) la capacidad de hacer predicciones a partir de los estados financieros puede acrecentarse por la manera como es presentada la información sobre las transacciones y otros sucesos pasados. Por ejemplo, el valor predictivo del estado de resultados se acrecienta cuando los gastos o ingresos inusuales, anormales e infrecuentes se presentan por separado¹¹⁰.

¹⁰⁶ NIC 1/07, ¶ 86 y NIC 1/03, ¶ 84 (referido únicamente el estado de resultados).

¹⁰⁷ NIC 1/07, ¶ 87 y NIC 1/03, ¶ 85 (referido únicamente el estado de resultados y a las notas).

¹⁰⁸ NIC 1/03, FC17.

¹⁰⁹ NIC 1/03, FC18.

¹¹⁰ Marco, ¶ 28.

8.4. Información sobre ingresos y gastos

Recordatorio previo: reiteramos que, para la IASB, los *ingresos* incluyen a las *ganancias* y los *gastos* a las *pérdidas*.

No pueden compensarse ingresos y gastos a menos que una NIIF específicamente lo requiera o admita¹¹¹.

En el cuerpo del estado del resultado abarcador (o en su caso, del estado de resultados) o en las notas, deben informarse:

- a) la naturaleza y los importes de las partidas significativas de ingresos y gastos¹¹²;
- b) un desglose de los gastos basado en su naturaleza o en su función, lo que sea más relevante y confiable¹¹³;
- c) cuando los gastos se clasifican por función, información adicional sobre su naturaleza, incluyendo depreciaciones, amortizaciones y gastos en personal¹¹⁴.

La NIC ilustra la aplicación de los conceptos precedentes de este modo:

- a) método de la naturaleza de los gastos¹¹⁵:

Ingresos de actividades ordinarias	X
Otros ingresos	X
Variación de los inventarios de productos terminados y en curso	X
Consumos de materias primas y materiales secundarios	X
Gastos por beneficios a los empleados	X
Gastos por depreciación y amortización	X
Otros gastos	X
Total de gastos	(X)
Ganancia antes de impuestos	X

- b) método de la función de los gastos¹¹⁶:

¹¹¹ NIC 1/07, ¶ 32 y NIC 1/03, ¶ 32.

¹¹² NIC 1/07, ¶ 97 y NIC 1/03, ¶ 86.

¹¹³ NIC 1/07, ¶ 99 y NIC 1/03, ¶ 88. La IASB aconseja su presentación en el estado (NIC 1/07, ¶ 100 y NIC 1/03, ¶ 89).

¹¹⁴ NIC 1/07, ¶ 104 y NIC 1/03, ¶ 93.

¹¹⁵ NIC 1/07, ¶ 102 y NIC 1/03, ¶ 91.

Ingresos de actividades ordinarias	X
Costo de las ventas	(X)
Ganancia bruta	X
Otros ingresos	X
Costos de distribución	(X)
Gastos de administración	(X)
Otros gastos	(X)
Ganancia antes de impuestos	X

No nos parece adecuado que se admita, cuando se emplea el primer método:

- a) la omisión de los importes correspondientes al costo de las mercaderías vendidas (o de los servicios prestados) y de la ganancia bruta de ventas;
- b) que los gastos de operación (comercialización, administración u otros) puedan presentarse clasificados únicamente por su naturaleza, aunque la gerencia del emisor de los estados financieros pueda argumentar que eso sea más relevante y confiable que la clasificación por función.

8.5. Composición del “otro resultado abarcador”

Los componentes del *otro resultado abarcador* pueden presentarse:

- a) netos del impuesto a las ganancias, en cuyo caso éste debe ser expuesto en las notas a los estados financieros;
- b) por su importe bruto, precediendo a un importe que combine el impuesto que alcanza a dichos componentes¹¹⁷.

Esto es, el impuesto a las ganancias sobre el *otro resultado abarcador* puede ser expuesto en el *estado del resultado abarcador* o en las notas¹¹⁸.

Los *ajustes por reclasificación* que afecten al *otro resultado abarcador* deben ser revelados:

- a) en el *estado del resultado abarcador*; o
- b) en las *notas*, en cuyo caso los componentes del *otro resultado abarcador* deben exponerse por sus importes después de los ajustes por reclasificación relacionados¹¹⁹.

¹¹⁶ NIC 1/07, ¶ 103 y NIC 1/03, ¶ 92.

¹¹⁷ NIC 1/07, ¶ 91.

¹¹⁸ NIC 1/07, ¶¶ 90-92.

Nos parece mejor que se aplique la primera alternativa, de una manera que permita vincular los *ajustes por reclasificación* mostrados dentro del *otro resultado abarcador* con los que figuren (con el signo opuesto) dentro del *resultado* (a secas). De este modo, se facilitaría la labor de los analistas de estados financieros que prefieran tratar al *resultado abarcador* como el verdadero resultado de un período, que es lo que haría el autor de este artículo.

9. Estado de cambios en el patrimonio neto

9.1. Estructura

a) Normas actuales

Las normas de la NIC 1/03 referidas a la presentación de la evolución del patrimonio neto del emisor de los estados financieros son notablemente defectuosas.

Por empezar, el estado de cambios en el patrimonio neto puede mostrar:

- a) todos las variaciones del mismo; o
- b) solamente las que no procedan de las transacciones con los propietarios, en que éstos actúen como tales.

Para la aplicación de estos enfoques alternativos, la NIC 1/03 prevé lo siguiente:

- a) en el cuerpo del estado deben mostrarse:
 - 1) el resultado del periodo;
 - 2) cada una de las partidas de ingresos y de gastos que, según lo requerido por otras NIIF hayan sido reconocidas directamente en el patrimonio neto, así como su total;
 - 3) la suma de los importes anteriores y su asignación a los propietarios de la controladora y los llamados *intereses minoritarios*;
 - 4) para cada componente del patrimonio neto, los efectos retroactivos de los cambios en las políticas contables y de la corrección de errores, requeridos por la NIC 8¹²⁰;
- b) en el cuerpo del estado de cambios en el patrimonio neto o en las notas deben exponerse también:
 - a) los importes de las transacciones con los propietarios;
 - b) los resultados acumulados al comienzo y al final del período, así como los movimientos del mismo;
 - c) una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, de cada clase de patrimonio aportado y de cada clase de reservas, informando por separado cada movimiento¹²¹.

¹¹⁹ NIC 1/07, ¶¶ 92-94.

¹²⁰ NIC 1/03, ¶ 96.

Cuando el estado incluya únicamente la información indicada en el inciso a), debe denominárselo *estado de ingresos y gastos reconocidos*. Esta idea fue incorporada en 2004, con motivo de una modificación al tratamiento de ciertas (mal llamadas) *ganancias y pérdidas actuariales* que se determinan al contabilizar planes de pensiones al personal que otorgan beneficios definidos. Nótese que este estado se asemeja al del *resultado abarcador*, salvo por que:

- a) incluye a los ajustes retroactivos del patrimonio motivados por cambios en las políticas contables y por la corrección de errores, que también deberían formar parte de la conciliación entre los saldos inicial y final de los resultados acumulados;
- b) no incluye a los ahora denominados *ajustes por reclasificaciones*.

Por otra parte, si se opta por presentar en notas una parte de la información sobre la evolución del patrimonio:

- a) no habrá ningún estado que sea, verdaderamente, *de cambios en el patrimonio*;
- b) se complica la tarea de los usuarios de los estados financieros.

b) Normas de la NIC 1/07

La nueva versión de la NIC requiere la presentación de un verdadero estado de cambios en el patrimonio neto, que debe mostrar:

- a) el resultado abarcador total del periodo y su asignación entre los propietarios de la controladora y los *intereses minoritarios*;
- b) para cada componente de patrimonio neto, los efectos de las correcciones retroactivas que deban reconocerse de acuerdo con la NIC 8;
- c) los importes de las transacciones con los propietarios en su condición de tales, con exposición separada de sus aportes y de las distribuciones efectuadas a ellos;
- d) para cada componente del patrimonio neto, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, revelando por separado cada cambio¹²².

Nótese que:

- a) los elementos indicados en los incisos a) y c) forman parte de la conciliación requerida por el d);
- b) el elemento citado en el inciso b) también lo hace, si como importe en libros inicial se toma el informado en los estados financieros anteriores (ajustado por inflación, si correspondiere aplicar la NIC 29);
- c) el inciso c) no requiere la exposición de los costos ocasionados por las transacciones con los propietarios que deban cargarse al patrimonio¹²³, pero ella debe formar parte de la conciliación indicada en el inciso d).

¹²¹ NIC 1/03, ¶ 97.

¹²² NIC 1/07, ¶ 106.

Opinamos que la mejor forma de cumplir con las normas de la nueva NIC 1 pasa por la presentación de una matriz con:

a) columnas para:

- 1) explicar los conceptos que hacen a la variación del patrimonio;
- 2) los importes correspondientes a:
 - cada uno de los componentes en los que se desagrega el patrimonio asignado a los componentes de la controladora (por ejemplo: el capital legal, los aportes no capitalizados, las reservas legales, otras reservas, los resultados (a secas) acumulados, cada concepto que forme parte de los otros resultados abarcadores acumulados);
 - los grupos de esos componentes que convenga resaltar (por ejemplo, los totales de aportes de esos propietarios y de otros resultados abarcadores acumulados);
 - el total del patrimonio asignado a los propietarios de la controladora;
 - la información comparativa correspondiente al concepto precedente;
 - los denominados *intereses minoritarios*;
 - la información comparativa correspondiente al concepto precedente;

b) filas para:

- 1) los saldos iniciales, mostrando por separado las cifras informadas al cierre del ejercicio anterior (corregidas por inflación, si así correspondiere) y los ajustes retroactivos que deban computarse por aplicación de la NIC 8;
- 2) cada tipo de causas de variaciones (aportes, costos ocasionados por ellos, distribuciones, resultado abarcador del período, etcétera);
- 3) los saldos a la fecha de los estados financieros.

Los importes a informar deberían incluirse en las intersecciones de las columnas y filas que correspondan, tal como se lo hace en la Argentina desde hace más de treinta años.

9.2. Información especial sobre el capital

La NIC 1 requiere que las entidades cuyo capital esté representado por acciones expongan, en el estado de situación, en el de cambios en el patrimonio neto o en las notas:

a) el valor nominal de tales acciones, o el hecho de que no lo tengan;

b) los números de acciones:

- 1) autorizadas;
- 2) emitidas y pagadas por los suscriptores;
- 3) emitidas pero no pagadas totalmente por ellos;
- 4) en poder del emisor, de sus controladas o de sus asociadas;

¹²³ Por ejemplo, costos motivados por una emisión de acciones.

- 5) cuya emisión esté reservada como consecuencia de la existencia de opciones y contratos para la venta de acciones;
- c) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo;
- d) los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo las restricciones sobre la distribución de dividendos y el reembolso del capital;
- e) las condiciones correspondientes a las acciones cuya emisión esté reservada¹²⁴.

Las entidades que no tengan un capital en acciones, deberán brindar información equivalente¹²⁵.

El valor nominal de las acciones y la conciliación referida en el inciso c) podrían incluirse sin complicaciones en el estado de cambios del patrimonio neto. Tanto por su naturaleza como por razones estéticas, los restantes datos estarían mejor ubicados dentro de la información complementaria.

9.3. Evolución de las reservas

Un párrafo de la NIC 1 indica que debe mostrarse la evolución de las reservas y que esto podría hacerse en el estado de situación, en el de cambios en el patrimonio neto o en las notas¹²⁶. La palabra *reservas* no aparece en el glosario de las NIIF, pero suponemos que se refiere a los resultados acumulados que han sido obligatoria o voluntariamente separados para evitar su distribución.

Ahora bien, la misma NIC exige también:

- a) la exposición, para cada componente del patrimonio neto, de una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo;
- b) la revelación separada de cada cambio¹²⁷.

En consecuencia, la evolución de las reservas no puede dejar de ser expuesta en el estado de cambios en el patrimonio neto. Por otra parte:

- a) la presentación de esta información en notas atentaría contra la integridad del estado;
- b) no tendría mayor sentido que un dato sobre la evolución de las reservas a lo largo de un período se incluyera en el estado de situación, ya que este se refiere a una fecha y no a un lapso de tiempo.

¹²⁴ NIC 1/07, ¶ 79(a) y NIC 1/03, ¶ 76(a).

¹²⁵ NIC 1/07, ¶ 80 y NIC 1/03, ¶ 77

¹²⁶ NIC 1/07, ¶ 79(b) y NIC 1/03, ¶ 76(b).

¹²⁷ NIC 1/07, ¶ 107(d).

9.4. Dividendos

Otra extraña norma de la NIC 1 indica que los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios durante el período, y su importe por acción, pueden ser informados en el estado de cambios en el patrimonio neto o en las notas¹²⁸.

Dado que esos dividendos explican parte de la evolución del patrimonio, el lugar en que debe exponérselos es el referido estado. Su importe por acción puede mostrarse junto con la explicación del concepto, dentro del mismo estado.

10. Estado de flujos de efectivo

Como ya viene ocurriendo, este estado debe prepararse aplicando la NIC 7¹²⁹.

Tanto la denominación del estado como el título de la NIC 7 han cambiado desde *estado de flujo de efectivo (cash flow statement)* a *estado de flujos de efectivo (statement of cash flows)*, que es la expresión utilizada en las NC estadounidenses.

11. Información complementaria

En partes anteriores de este artículo anticipamos que:

- a) las NIIF no hablan de *información complementaria* sino de *notas* (a los estados financieros);
- b) la NIC 1 sólo contiene algunas reglas referidas a dicha información;
- c) las restantes están dispersas en los restantes componentes de las NIIF y deben buscarse bajo títulos como información a revelar (*disclosure*);
- d) entendemos que las notas exigidas por las NIIF podrían presentarse en una sección de notas, en cuadros (anexos), en el encabezamiento de los estados financieros o en la portada que los preceda.

En el resto de este capítulo estudiaremos los requerimientos de información complementaria que contiene la NIC 1 pero no los que figuran en otras NIIF.

11.1. Criterio básico

La NIC 1 indica que las notas deben presentar la información que:

- a) no esté expuesta en el cuerpo de los estados básicos; y
- b) sea relevante para la comprensión de éstos o simplemente esté exigida por las NIIF¹³⁰.

¹²⁸ NIC 1/07, ¶ 107.

¹²⁹ NIC 1/07, ¶ 111 y NIC 1/03, ¶ 102.

¹³⁰ NIC 1/07, ¶ 112 y NIC 1/03, ¶ 103.

11.2. Datos sobre el emisor de los estados financieros

La NIC requiere que se brinde la siguiente información, si no se la incluyere en otra parte de la información publicada con los estados financieros:

- a) el domicilio y la forma legal de la entidad emisora de los estados financieros, el país en que se ha constituido y la dirección del lugar principal donde desarrolla sus actividades¹³¹;
- b) una descripción de la naturaleza de la operación de la entidad, así como de sus principales actividades;
- c) el nombre de la controladora directa y de la controladora última del grupo¹³².

Nos parece incorrecto que esta información pueda excluirse de los estados financieros por el hecho de figurar en otra documentación que se publique con ellos. Razones:

- a) los estados financieros deben ser autónomos y poder presentarse por separado de una manera que cumplan con las NIIF;
- b) dichos estados contarán normalmente con un informe de auditoría (o de revisión) que no tiene por qué alcanzar a la otra información;
- c) la exclusión de la información indicada no produce mayores ahorros de costos a los emisores de estados financieros.

11.3. Cumplimiento de las NIIF

Un emisor de estados financieros que los haya preparado dando cumplimiento integral a las NIIF debe declararlo en las notas a ellos, explícitamente y sin reservas¹³³.

Coherentemente, la NIC 1 establece que una entidad que no haya dado cumplimiento a todos los requerimientos de las NIIF no deberá señalar que sus estados financieros cumplen con ellas¹³⁴. Esta prohibición debería tenerse en cuenta cuando dichos estados hayan sido preparados de acuerdo con NC resultantes de una adaptación de las NIIF, no de su adopción plena.

Cuando la gerencia del emisor discrepe con el cumplimiento de una NIIF, deberá brindar la información a la que nos referimos en la sección 4.1,b).

11.4. Políticas contables y juicios efectuados para su aplicación

La NIC 1 indica que deben presentarse notas que informen:

¹³¹ La NIC expresa esto último con un derroche de palabras, al indicar que debe informarse:

- a) la dirección de la sede social del emisor; o
- b) el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, cuando fuese diferente de la sede social.

¹³² NIC 1/07, ¶ 138 y NIC 1/03, ¶ 126.

¹³³ NIC 1/07, ¶ 16 y NIC 1/03, ¶ 14.

¹³⁴ *Ibídem*.

- a) las bases de medición utilizadas y las políticas contables adoptadas para la elaboración de los estados financieros¹³⁵;
- b) los juicios que la administración haya efectuado en el proceso de aplicación de tales políticas contables, que:
 - 1) sean distintos de los que impliquen estimaciones; y
 - 2) tengan un efecto sumamente significativo sobre los importes presentados en los estados financieros¹³⁶.

11.5. Incertidumbres de las estimaciones

En la NIC 1 se ha tenido en consideración que:

- a) algunas medidas contables de activos y pasivos que se incluyen en los estados financieros son el resultado de estimaciones;
- b) algunas de estas estimaciones se realizan bajo condiciones de incertidumbre, lo que conlleva el riesgo de que en el ejercicio siguiente deban efectuarse ajustes significativos a las medidas resultantes de ellas.

Para los casos en que ese riesgo sea significativo, la NIC requiere la presentación, en las notas a los estados financieros, de:

- a) los supuestos relativos al futuro que se han considerado para realizar dichas estimaciones;
- b) otras causas de incertidumbres en las estimaciones¹³⁷.

Respecto de los activos y pasivos alcanzados por estas incertidumbres, deben informarse:

- a) su naturaleza;
- b) su medida contable a la fecha del estado de situación¹³⁸.

La NIC brinda ejemplos de tipos de revelaciones que podrían efectuarse para dar cumplimiento a la norma recién referida¹³⁹ e indica cómo proceder cuando el suministro de ellas sea impracticable¹⁴⁰.

Se aclara que la norma no alcanza a las medidas contables determinadas utilizando *valores razonables* basados en precios de mercado recientemente observados¹⁴¹. Es razonable, por-

¹³⁵ NIC 1/07, ¶¶ 112(a) y 117 y NIC 1/03, ¶ 103 y 108.

¹³⁶ NIC 1/07, ¶ 122 y NIC 1/03, ¶ 113. Los párrafos 123 de la NIC 1/07 y 114 de la 1/03 contienen ejemplos de juicios de estos tipos.

¹³⁷ NIC 1/07, ¶ 125 y NIC 1/03, ¶ 116.

¹³⁸ *Ibíd.*

¹³⁹ NIC 1/07, ¶ 129 y NIC 1/03, ¶ 120.

¹⁴⁰ NIC 1/07, ¶ 131 y NIC 1/03, ¶ 122.

¹⁴¹ NIC 1/07, ¶ 128 y NIC 1/03, ¶ 119.

que ellas no resultan de estimaciones efectuadas por la administración del emisor de los estados financieros.

11.6. Dudas sobre la validez del supuesto de “negocio en marcha”

Un emisor que no aplique el supuesto de *negocio en marcha*¹⁴² debe exponer las dudas que:

- a) sean importantes sobre la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento;
- b) hayan llegado a conocimiento de la gerencia como consecuencia de la evaluación de la validez de dicho supuesto¹⁴³.

En los estados financieros que no se preparen bajo el supuesto de *negocio en marcha*, deben informarse:

- a) este hecho;
- b) las razones por las cuales se considera que la entidad no está *en marcha*;
- c) las hipótesis consideradas para la preparación de dichos estados¹⁴⁴.

11.7. Reclasificaciones de partidas en los estados financieros

De acuerdo con lo visto en la sección 6.4, en caso de modificarse la presentación o la clasificación de partidas de los estados financieros, se hará lo mismo con los importes comparativos, a menos que hacerlo resulte impracticable¹⁴⁵.

Cuando tal reclasificación sea practicable, deberán revelarse:

- a) su naturaleza;
- b) su motivo;
- c) los importes reclasificados, correspondientes a cada partida o grupo de ellas¹⁴⁶.

De lo contrario, deben exponerse:

- a) la causa por la que no se reclasifican los importes; y
- b) la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados¹⁴⁷.

¹⁴² Ver la sección 4.3.

¹⁴³ NIC 1/07, ¶ 25 y NIC 1/03, ¶ 23.

¹⁴⁴ *Ibidem*.

¹⁴⁵ NIC 1/07, ¶ 41 y NIC 1/03, ¶ 38.

¹⁴⁶ *Ibidem*.

¹⁴⁷ NIC 1/07, ¶ 42 y NIC 1/03, ¶ 39.

11.8. Capital y reservas

La NIC 1 requiere que los emisores de estados financieros expongan la información sobre el capital y las reservas a la que nos referimos en las secciones 9.1 y 9.3, sea en el estado de situación financiera, en el de cambios en el patrimonio o en las notas. De acuerdo con lo visto en esas secciones:

- a) parte de la información sobre el capital es apta para su inclusión en notas;
- b) la información requerida sobre las reservas debería presentarse en el estado de cambios en el patrimonio neto.

Por otra parte, debe brindarse información que permita que los usuarios evalúen los objetivos, las políticas y los procesos que el emisor de los estados financieros aplica para gestionar el capital¹⁴⁸. La NIC presenta una enunciación de elementos a exponer, algunos de los cuales tienen que ver con el cumplimiento de los requerimientos legales que pudieren existir en materia de capital¹⁴⁹.

11.9. Dividendos

La NIC 1 requiere que se informen:

- a) el importe de los dividendos propuestos o distribuidos después de la fecha de los estados financieros y su correspondiente importe por acción;
- b) el importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido¹⁵⁰.

11.10. Presentación y ordenamiento

En cuanto sea practicable, las notas deben presentarse de una manera sistemática, incluyéndose referencias a ellas en los estados básicos y en otras notas¹⁵¹.

La IASB considera *normal* que las notas se presenten en el siguiente orden:

- a) la declaración de cumplimiento con las NIIF (ver la sección 11.3);
- b) el resumen de las políticas contables significativas aplicadas (ver la sección 11.4);
- c) la información que respalda las partidas incluidas en los estados básicos, en el orden en que se presentan éstos y las partidas que contienen;
- d) otras informaciones, incluyendo las referidas a pasivos contingentes, compromisos contractuales no reconocidos y a datos no financieros, como los objetivos y políticas de manejo de riesgo¹⁵².

¹⁴⁸ NIC 1/07, ¶ 134 y NIC 1/03, ¶ 124A.

¹⁴⁹ NIC 1/07, ¶ 135 y NIC 1/03, ¶ 124B.

¹⁵⁰ NIC 1/07, ¶ 137 y NIC 1/03, ¶ 125.

¹⁵¹ NIC 1/07, ¶ 113 y NIC 1/03, ¶ 104 (que no menciona la inclusión de referencias entre notas).

No obstante, reconoce que en ciertas circunstancias puede ser necesario o deseable variar el orden *normal* indicado¹⁵³.

En nuestra opinión, la primera nota debería referirse a la actividad del ente emisor, pues su conocimiento es esencial para la comprensión de sus estados financieros.

La NIC contempla la posibilidad de que las bases de presentación de los estados financieros y las políticas contables significativas se presenten en una sección especial de ellos¹⁵⁴.

12. Vigencia propuesta por el IASB

La NIC 1/07 indica que tendrá vigencia para los ejercicios que se inicien a partir de 2009, pero podrá ser aplicada anticipadamente¹⁵⁵.

Claro está que la vigencia efectiva será la que establezcan las normas locales o regionales que dispongan su adopción.

Entendemos que la aplicación anticipada debe ser integral, pues las reglas de la NIC 1/07 están articuladas entre sí.

13. Evaluación global

En general, la calidad de los estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF debería mejorar, debido a la introducción de las siguientes modificaciones a la NIC 1:

<i>Modificaciones</i>	<i>Efectos que deberían esperarse</i>
Se requiere la presentación de un estado del resultado abarcador y se introducen los conceptos de <i>otro resultado global</i> y <i>ajustes por reclasificaciones</i>.	Mitigará, en alguna medida, las anomalías que produce la injustificable postergación del reconocimiento (como resultado) de ciertas ganancias y pérdidas ya devengadas.
Se eliminan algunas variantes antes permitidas para la presentación del estado de cambios del patrimonio neto y de las modificaciones de éste.	Permitirá una mejor comprensión de las causas de variaciones del patrimonio neto.
Se requiere la presentación adicional de un estado de situación (al principio del pe-	Facilitará la comprensión del estado de cambios en el patrimonio neto, al brindar un punto

¹⁵² NIC 1/07, ¶ 114 y NIC 1/03, ¶ 105.

¹⁵³ NIC 1/07, ¶ 115 y NIC 1/03, ¶ 106.

¹⁵⁴ NIC 1/07, ¶ 116 y NIC 1/03, ¶ 107.

¹⁵⁵ NIC 1/07, ¶ 139.

<i>Modificaciones</i>	<i>Efectos que deberían esperarse</i>
riodo comparativo más antiguo) cuando se han producido ciertos hechos.	de referencia que pueda relacionarse con el importe más antiguo del patrimonio que figure en él.
El anteriormente denominado <i>balance</i> (<i>balance sheet</i>) pasa a titularse <i>estado de situación financiera</i> (<i>statement of financial position</i>).	El estado tendrá una denominación que reflejará su función con mayor precisión.

Dentro de este esquema de mejoras, nos parece inadecuada la opción que permite que una parte del *resultado abarcador* del período se presente en un estado separado y que éste se denomine *estado de resultados*. Pensamos que a muchos usuarios de estados financieros les resultará difícil entender:

- que por una parte pueda existir un *resultado abarcador* y por la otra un *resultado* (a secas), ya que el sentido común indica que cualquier resultado informado debería incluir todos sus componentes;
- el significado de la expresión *otro resultado global*, que parece referirse a un segundo resultado global y no a un componente del resultado global.

Por otra parte, cuatro miembros de la IASB que votaron contra la emisión de la NIC 1/07 han señalado que al brindar la opción que criticamos, el IASB abandono este principio, contenido en el prefacio a las NIIF:

El objetivo del IASB es requerir que las transacciones y hechos similares se contabilicen e informen de manera similar y que las transacciones y hechos distintos se contabilicen e informen diferentemente tanto dentro de una entidad a lo largo del tiempo como entre entidades distintas. En consecuencia, la IASB tiene la intención de no permitir elecciones en los tratamientos contables¹⁵⁶.

Naturalmente, la solución definitiva a estos problemas debería pasar por una modificación de las NIIF que:

- elimine la posibilidad o la obligación de diferir determinados resultados devengados;
- requiera la aplicación estricta del concepto de ganancia basado en el mantenimiento del capital financiero.

Lamentablemente, el tiempo pasa y las NIIF que admiten o requieren los diferimientos que cuestionamos no cambian.

Finalmente, señalemos que en la NIC 1/07 han quedado algunas reglas, provenientes de la NIC 1/03, a las que consideramos inadecuadas. Las más importantes son:

- las referidas a la clasificación de los activos y pasivos en corrientes y no corrientes, en cuanto:

¹⁵⁶ NIC 1/07, ¶ DO-6. El texto transcrito figura en el párrafo 13 del prefacio referido.

- 1) dan importancia a la duración del ciclo normal de operaciones;
- 2) consideran corrientes a algunos activos en función de su transformación en activos más líquidos y no de su conversión en efectivo;
- b) la que permite que el estado de resultados no muestre el costo de los bienes y servicios vendidos ni el resultado bruto de las ventas;
- c) las admiten que algunas variaciones del patrimonio neto se expongan dentro de las notas a los estados financieros o, en un caso, dentro del estado de situación patrimonial.

Apéndice - Diferencias importantes con las normas contables de la FACPCE

En nuestro libro sobre las NIIF, incluimos una tabla de 98 diferencias importantes entre ellas y las NC de la FACPCE actualmente vigentes¹⁵⁷. A continuación enunciamos cómo debería modificársela para dar consideración a la modificación a la NIC 1 dispuesta en septiembre de 2007:

a) filas a eliminar, por haber desaparecido la diferencia:

Caso	Cuestión	NIIF	Normas FACPCE
92	Estado de cambios en el patrimonio neto.	Puede omitir algunas variaciones del patrimonio, que en tal caso deben exponerse en las notas a los estados financieros. Cuando sólo incluye determinada información, se lo denomina <i>estado de ingresos y gastos reconocidos</i> .	Debe mostrar todas las variaciones del patrimonio.

b) filas a mantener, en algunos casos con cambios de redacción:

Caso	Cuestión	NIIF	Normas FACPCE
5	Apartamiento de las normas (adicionales a las que resulten de aplicar el concepto de significación).	Admitido, cuando se cumplen ciertas condiciones.	No admitido.

¹⁵⁷ Obra citada en la nota 3, págs. 529-550.

<i>Caso</i>	<i>Cuestión</i>	<i>NIIF</i>	<i>Normas FACPCE</i>
82	Presentación de los rubros y partidas en los estados financieros.	No hay formatos preestablecidos.	Hay reglas que conducen a la utilización de ciertos formatos.
83	Presentación de los activos y pasivos en el estado de situación.	Deben distinguirse los componentes corrientes y no corrientes, salvo cuando una presentación basada en la liquidez provea información fiable y más relevante, en cuyo caso los activos y los pasivos deben presentarse en orden de liquidez global.	Deben distinguirse los componentes corrientes y no corrientes. No existe la excepción prevista por las NIIF.
84	Criterios para clasificar los activos y pasivos en <i>corrientes</i> y <i>no corrientes</i> .	Consideran tanto la duración del ciclo normal de operaciones como el plazo de doce meses.	Consideran exclusivamente el plazo de doce meses.
85	Presentación de los activos biológicos en el estado de situación.	Se los presenta agrupados en un único rubro.	Se los clasifica en <i>bienes de cambio</i> y <i>bienes de uso</i> y se los presenta dentro de esos rubros.
86	Presentación de las participaciones de accionistas no controladores en los patrimonios de entidades controladas.	Integran el patrimonio neto. Se los muestra en los estados de situación financiera y de cambios en el patrimonio neto.	En el estado de situación, se presentan entre el pasivo y el patrimonio neto. No se muestran en el estado de evolución del patrimonio neto.
87	Presentación de los gastos en el estado de resultados.	Pueden agruparse por naturaleza o por función	Deben presentarse por función ¹⁵⁸ .
88	Exposición, en el estado de resultados, de las participaciones de accionistas no controladores en los resultados de controladas.	Se exponen como una desagregación del resultado.	Se deducen o agregan antes de determinar el resultado del período.

¹⁵⁸ La ley argentina de sociedades comerciales requiere también información por naturaleza, que normalmente se expone en un anexo a los estados contables.

Caso	Cuestión	NIIF	Normas FACPCE
89	Resultados extraordinarios.	El empleo del rubro <i>resultados extraordinarios</i> está prohibido.	Los <i>resultados extraordinarios</i> (según se los define en la RT 8) deben presentarse por separado, neto del correspondiente impuesto sobre las ganancias.
91	Dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios.	Una norma indica que deben exponerse en el estado de cambios en el patrimonio neto. Otra, que podría hacérselo en las notas a los estados financieros.	Deben exponerse en el estado de evolución del patrimonio neto.
94	Notas a los estados financieros, en general.	Los requerimientos sobre cuestiones específicas son muy numerosos	No todos los requerimientos sobre cuestiones específicas que contienen las NIIF aparecen en las RT.

c) filas a agregar:

Caso	Cuestión	NIIF	Normas FACPCE
86A	Información sobre el resultado del período	Debe presentarse un estado que muestre: a) la composición del <i>resultado</i> (a secas), que también puede exponerse en un estado de resultados separado; b) los componentes del <i>otro resultado abarcador</i> (incluyendo los <i>ajustes por reclasificaciones</i>), cuya exposición en el estado de cambios en el patrimonio neto está prohibida; c) el <i>resultado abarcador</i> del período.	El elemento a) se muestra en el estado de resultados. Los indicados en b), en el estado de evolución del patrimonio neto. No se requiere la exposición del <i>resultado abarcador</i> .
91A	Evolución de las reservas	Una norma indica que de-	Debe exponerse en el es-

<i>Caso</i>	<i>Cuestión</i>	<i>NIIF</i>	<i>Normas FACPCE</i>
		ben exponerse en el estado de cambios en el patrimonio neto. Otra, que podría hacérselo en las notas a los estados financieros o en el estado de situación financiera.	tado de evolución del patrimonio neto.