

Iniciativa de Información a Revelar— Principios de Información a Revelar

Recepción de comentarios hasta el 2 de octubre de 2017

El Documento de Discusión DP/2017/1 *Iniciativa de Información a Revelar—Principios de Información a Revelar* se publica por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) únicamente para recibir comentarios. La fecha límite para recibir comentarios sobre el Documento de Discusión es el **2 de octubre de 2017** los cuales deben enviarse por escrito a la dirección indicada a continuación o por vía electrónica utilizando la página de "Comment on a proposal" (go.ifrs.org/comment).

Todas las respuestas se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web a menos que quien responda solicite confidencialidad. Las solicitudes de confidencialidad normalmente no se concederán a menos que las sustenten una razón poderosa tales como confidencialidad comercial.

Descargo de responsabilidad: el IASB, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por cualquier pérdida que se pueda ocasionar por actuar o abstenerse de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea causada dicha pérdida por negligencia o por cualquier otro motivo.

Las Normas NIIF (incluidas las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones SIC y CINIIF), los Proyectos de Norma y las demás publicaciones del IASB o de la Fundación IFRS son propiedad de la Fundación IFRS.

Copyright © 2017 IFRS Foundation®

ISBN: 978-1-911040-47-7

Reservados todos los derechos. Únicamente pueden realizarse copias de este Documento de Discusión a efectos de preparar comentarios a enviar al Consejo siempre que estas copias sean para uso personal o interno de la organización y que no sean vendidas o difundidas y que en cada copia se incluyan los derechos de autor de la Fundación IFRS y la dirección completa del Consejo.

A excepción del mencionado permiso, ninguna parte de estas publicaciones puede ser traducida, reimpressa, reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcialmente, o por cualquier medio electrónico, mecánico o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento o recuperación de información, sin el permiso previo, por escrito, de la Fundación IFRS.

El texto aprobado de las Normas NIIF y las demás publicaciones del IASB es el publicado por el Consejo en el idioma inglés. Se pueden obtener copias en la Fundación IFRS. Para todas las cuestiones relativas a derechos de propiedad y copia, por favor, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org



El logo de la IFRS Foundation/el logo del IASB/el logo en forma de hexágono, "IFRS Foundation", "eIFRS", "IASB", "IFRS for SMEs", "IAS", "IFRIC", "IFRS", "SIC", "International Accounting Standards", y "International Financial Reporting Standards" y "SIC" son marcas registradas por la Fundación IFRS.

La Fundación IFRS es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en la dirección anterior.

ÍNDICE

	<i>desde la página</i>
RESUMEN E INVITACIÓN A COMENTAR	4
SECCIÓN 1—VISIÓN GLOBAL DEL "PROBLEMA DE LA INFORMACIÓN A REVELAR" Y DEL OBJETIVO DE ESTE PROYECTO	12
Preguntas para quienes respondan	18
SECCIÓN 2—PRINCIPIOS DE COMUNICACIÓN EFICAZ	19
Resumen de las opiniones y preguntas preliminares del Consejo para quienes respondan	27
SECCIÓN 3—ROLES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PRINCIPALES Y DE LAS NOTAS	28
Resumen de las opiniones y preguntas preliminares del Consejo para quienes respondan	36
SECCIÓN 4—LOCALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN	37
Resumen de las opiniones y preguntas preliminares del Consejo para quienes respondan	47
SECCIÓN 5— USO DE LAS MEDIDAS DEL RENDIMIENTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS	48
Resumen de las opiniones y preguntas preliminares del Consejo para quienes respondan	58
SECCIÓN 6—INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE LAS POLÍTICAS CONTABLES	59
Resumen de las opiniones y preguntas preliminares del Consejo para quienes respondan	67
SECCIÓN 7—OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN A REVELAR CENTRALIZADOS	68
Resumen de las opiniones y preguntas preliminares del Consejo para quienes respondan	80
SECCIÓN 8—ENFOQUE DEL PERSONAL TÉCNICO DEL CONSEJO DE NORMAS DE CONTABILIDAD DE NUEVA ZELANDA PARA LA REDACCIÓN DE LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN A REVELAR EN LAS NORMAS NIIF	82
Preguntas para quienes respondan	98
APÉNDICE—ILUSTRACIÓN DE LA APLICACIÓN DEL MÉTODO B EN LA SECCIÓN 7	99

Resumen e invitación a comentar

¿Por qué publica el Consejo este Documento de Discusión?

- IN1 En respuesta a la información recibida a través de su *Consulta de Agenda de 2015*, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) tiene previsto centrarse en proyectos que mejoren la comunicación de la información financiera. Por esta razón, Mejor Comunicación en la Información Financiera es un tema central del trabajo del Consejo para 2017-21.
- IN2 La información recibida de que existe la necesidad de mejorar la información financiera a revelar es congruente con la recibida en 2013 en su Foro de Discusión público sobre Información Financiera a Revelar, que condujo al Consejo a establecer la Iniciativa de Información a Revelar. La Iniciativa de Información a Revelar es una iniciativa de amplia base que explora cómo hacer la información a revelar más eficaz en los estados financieros y forma una parte fundamental del trabajo del Consejo sobre Mejor Comunicación en la Información Financiera.
- IN3 Este proyecto de Principios de Información a Revelar es uno entre varios de la Iniciativa de Información a Revelar. El principal objetivo de este proyecto es identificar cuestiones de información a revelar y desarrollar nuevos principios de información a revelar, o aclarar los existentes, en las Normas NIIF para abordar esas cuestiones y:
- (a) ayudar a las entidades a aplicar mejor el juicio profesional y a comunicar la información de forma más eficaz;
 - (b) mejorar la eficacia de la información a revelar para los usuarios¹ principales de los estados financieros; y
 - (c) apoyar al Consejo para mejorar los requerimientos de información a revelar en las Normas.
- IN4 Estos principios de información a revelar podrían oscilar desde conceptos de alto nivel—por ejemplo, principios globales de comunicación eficaz—hasta requerimientos generales para la información a revelar.
- IN5 NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* contiene requerimientos generales para la información a revelar en los estados financieros. Por consiguiente, este Documento de Discusión considera los requerimientos existentes en la NIC 1 como un punto de partida con vistas a:
- (a) realizar modificaciones a partes de la NIC 1; o
 - (b) crear una norma nueva sobre información a revelar que sustituya partes de la NIC 1.
- A lo largo de este Documento de Discusión el término "norma general de información a revelar" se refiere a una modificación a la NIC 1 o una norma nueva de información a revelar que sustituya partes de la NIC 1.
- IN6 Este Documento de Discusión describe y solicita la opinión de los interesados sobre:
- (a) cuestiones de información a revelar que el Consejo ha identificado durante sus actividades de difusión externa antes y durante el proyecto; y
 - (b) enfoques para abordar estas cuestiones, incluyendo las opiniones preliminares del Consejo, a partir de las cuales éstos han sido desarrollados.
- IN7 En este Documento de Discusión el Consejo se centra en las cuestiones que identificó durante sus actividades de difusión externa, por ello, no cubre todas las que el Consejo abarcaría en un Proyecto de Norma de una norma general de información a revelar. El Consejo también solicita opiniones sobre cuestiones adicionales de información a revelar para abordar en este proyecto.
- IN8 El Consejo está también aprovechando la oportunidad de esta consulta pública para solicitar información que complemente su investigación en otros proyectos. Por ejemplo, la información recibida sobre este Documento de Discusión también informará el proyecto de Estados Financieros Principales del Consejo y la Revisión a nivel de Normas del proyecto de Información a Revelar.

¹

A lo largo de este Documento de Discusión, los términos usuarios principales y usuarios se refieren a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales y otros acreedores que deben depender de los informes financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan.

¿Quién se verá afectado si se implementan las sugerencias de este Documento de Discusión?

IN9

Las sugerencias de este Documento de Discusión pueden conducir a la modificación de partes de la NIC 1 o a la emisión de una norma nueva sobre información a revelar para sustituir partes de la NIC 1. La NIC 1 proporciona requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, guías para determinar su estructura y requerimientos mínimos sobre su contenido. Por consiguiente, este Documento de Discusión es relevante para todas las entidades que preparen estados financieros de acuerdo con las Normas NIIF, y para todos los usuarios de esos estados financieros. También es relevante para auditores, reguladores y otras partes interesadas implicadas en la información financiera.

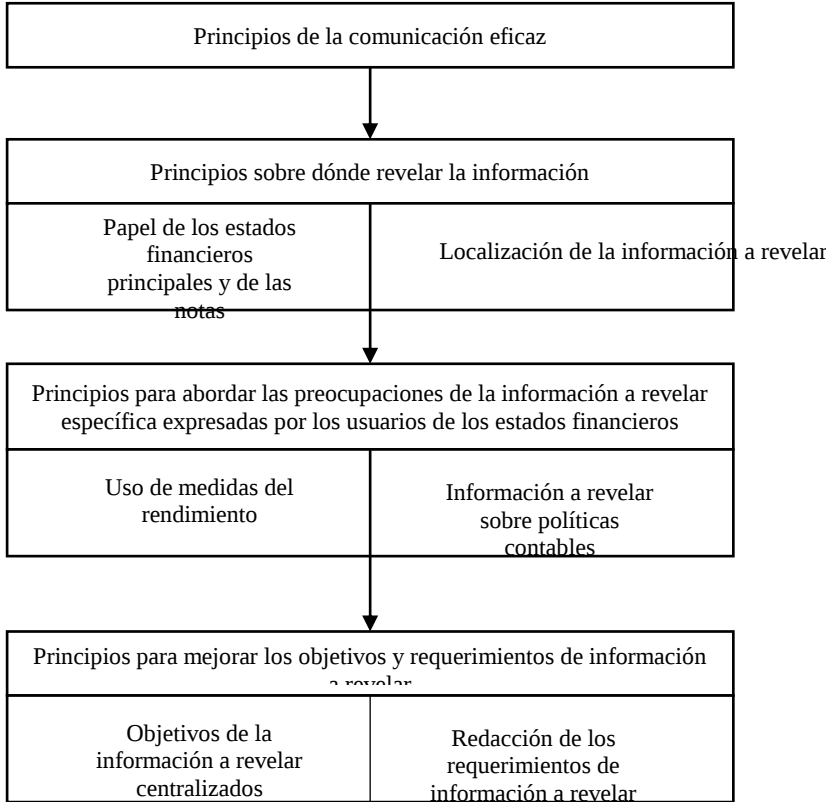
¿Qué trata este Documento de Discusión?

Secciones de este Documento de Discusión

No.	Título	Resumen
1	Visión global del "problema de la información a revelar" y el objetivo de este proyecto	Resume las preocupaciones principales que el Consejo ha identificado (de forma colectiva denominadas como el "problema de la información a revelar"), establece los antecedentes y objetivos de este proyecto, y explica cómo interactúa éste con otros proyectos del Consejo, incluyendo otras partes de la Iniciativa de Información a Revelar.
2	Principios de la comunicación eficaz	Analiza los principios de la comunicación eficaz que deberían aplicar las entidades al preparar los estados financieros.
3	Roles de los estados financieros principales y de las notas	Analiza los roles de los diferentes componentes de los estados financieros y cómo dichos roles ayudan a cumplir el objetivo de los estados financieros.
4	Localización de la información a revelar	Analiza: - cuándo puede proporcionar una entidad información que sea necesaria para cumplir con las Normas NIIF fuera de los estados financieros; y - cuándo puede proporcionar una entidad información que se identifique como "información no preparada conforme a las NIIF", o con una etiqueta similar, dentro de los estados financieros.
5	Uso de las medidas del rendimiento en los estados financieros	Analiza la presentación razonable de las medidas del rendimiento en los estados financieros.
6	Información a revelar sobre políticas contables	Analiza forma de mejorar cómo revelan las entidades sus políticas contables.
7	Objetivos de la información a revelar centralizados	Analiza el desarrollo de objetivos de información a revelar centralizados y cómo podría utilizarlos el Consejo como base para desarrollar y organizar objetivos y requerimientos de la información a revelar. La Sección 7 analiza dos métodos—Métodos A y B— de desarrollar objetivos de información a revelar centralizados.

No.	Título	Resumen
8	Enfoque del personal técnico del Consejo de Normas de Contabilidad de Nueva Zelanda para la redacción de los requerimientos de información a revelar en las Normas NIIF	Describe un enfoque que ha sido desarrollado por el personal técnico del Consejo de Normas de Contabilidad de Nueva Zelanda (personal técnico de NZASB, por sus siglas en inglés) para la redacción de los objetivos y requerimientos de información a revelar de las Normas NIIF.

Índice del Documento de Discusión



Resumen de las opiniones preliminares del Consejo en este Documento de Discusión

- IN10 Las opiniones preliminares del Consejo son que una norma general sobre información a revelar debería incluir principios de información a revelar que:
- (a) identifiquen, y describan el papel de los estados financieros principales y las implicaciones de éste (Sección 3);
 - (b) describan el papel y contenido de las notas (Sección 3);
 - (c) describan cuándo puede proporcionar una entidad información que sea necesaria para cumplir con las Normas NIIF fuera de los estados financieros (Sección 4);
 - (d) describan cuándo puede proporcionar una entidad información que se identifica como "información no preparada conforme a las NIIF", o con una etiqueta similar, dentro de los estados financieros (Sección 4);
 - (e) describan cómo pueden presentarse razonablemente las medidas del rendimiento en los estados financieros (Sección 5);
 - (f) aclaren qué políticas contables se requiere revelar (Sección 6); e
 - (g) identifiquen y describan los objetivos de información a revelar centralizados (Sección 7).
- IN11 Las opiniones preliminares del Consejo son las guías que deberían proporcionarse sobre los siguientes temas, en una norma información a revelar general o en una guía no obligatoria, por ejemplo en material educativo:
- (a) principios de la comunicación eficaz que deberían aplicar las entidades al preparar los estados financieros (Sección 2); y
 - (b) la localización de la información a revelar sobre políticas contables (Sección 6).
- IN12 La opinión preliminar del Consejo es que deben desarrollarse guías no obligatorias sobre el uso de formatos en los estados financieros (Sección 2).

- IN13 La opinión preliminar del Consejo es que, al redactar las Normas NIIF con posterioridad, si el Consejo utiliza los términos "presentar" y "revelar" para describir dónde proporcionar información en los estados financieros, debería también especificar la localización deseada como que está en los "estados financieros principales" o "en las notas" (Sección 3).
- IN14 Las opiniones preliminares del Consejo son que se deberían:
- (a) desarrollar definiciones y requerimientos de presentación de partidas en el estado (o estados) del rendimiento financiero que ocurren de forma inusual o infrecuente (Sección 5); y
 - (b) aclarar que los siguientes subtotales en el estado (o estados) del rendimiento financieros cumplen con las Normas NIIF si estos subtotales están de acuerdo con los párrafos 85 a 85B de la NIC 1 (Sección 5):
 - (i) subtotal EBITDA² si una entidad utiliza el método de "naturaleza del gasto";³ y
 - (ii) subtotal EBIT² según el método de la "naturaleza del gasto" y el método de la "función del gasto".
- IN15 La información recibida sobre las opiniones preliminares del Consejo del párrafo IN14 en relación con la presentación en el estado (o estados) del rendimiento financiero se considerará en el proyecto de Estados Financieros Principales del Consejo [véase el párrafo 1.17(a)].

Terminología utilizada en este Documento de Discusión

- IN16 Algunos de los términos siguientes ya están definidos en las Normas NIIF y cuando es así, se proporciona una referencia a la Norma. Otros son definiciones o descripciones sugeridas sobre las que el Consejo está solicitando comentarios de los interesados y se proporciona en este Documento de Discusión una referencia a su uso:
- (I) **Políticas contables**—los principios, bases, convenciones, reglas y prácticas específicas aplicadas por una entidad al preparar y presentar los estados financieros (párrafo 5 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*).⁴
 - (II) **Información anual**— un único paquete de información emitido por una entidad que incluye los estados financieros (analizada en el párrafo 4.10).
 - (III) **Objetivos de información a revelar centralizados**—un conjunto central de objetivos de información a revelar desarrollados por el Consejo que proporcionan una base (o marco) para desarrollar objetivos y requerimientos de información a revelar en las Normas (analizados en los párrafos 7.1, 7.10 y 7.11).
 - (IV) **Informe financiero**⁵ —un informe que proporciona información a los usuarios principales de la entidad que informa sobre los recursos económicos de la entidad que informa, derechos contra la entidad y cambios en dichos recursos económicos y derechos (párrafo 3.2 y Apéndice B del Proyecto de Norma de un *Marco conceptual para la Información Financiera* revisado (Proyecto de Norma *Marco Conceptual*)).
 - (V) **Estados financieros**⁶ —una forma específica de informes financieros con propósito general que proporciona información (sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa) que es útil a los usuarios principales de dichos estados para evaluar las perspectivas de entradas netas de efectivo futuras a la entidad y la administración de la gerencia de los recursos de la entidad. Un conjunto completo de estados financieros comprende los estados financieros principales y las notas (párrafos 3.2 y 3.4 y Apéndice B del Proyecto de Norma *Marco Conceptual* y el párrafo 10 de la NIC 1).

² EBITDA (por sus siglas en inglés): ganancias antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización. EBIT (por sus siglas en inglés): ganancias antes de intereses e impuestos.

³ Los párrafos 99 a 103 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* requieren que los gastos se clasifiquen usando el método de la "naturaleza del gasto" o método de la "función del gasto".

⁴ Como parte de sus próximas modificaciones propuestas a la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para aclarar la distinción entre políticas contables y estimaciones contables, el Consejo espera proponer la clarificación de esta definición de la forma siguiente: "Políticas contables son los principios y prácticas específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros".

⁵ "Información financiera" se refiere a la información financiera con propósito general, a menos que se indique otra cosa.

⁶ "Estados financieros" se refieren a los estados financieros con propósito general, a menos que se indique otra cosa. Estados financieros con propósito general son los que pretenden cubrir las necesidades de los usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información (párrafo 7 de la NIC 1).

- (VI) **Norma general de información a revelar**—un término usado a efectos de este Documento de Discusión para describir una modificación a la NIC 1 o una norma nueva sobre información a revelar que sustituya partes de la NIC 1 (párrafo 1.13).
- (VII) **Información intermedia**—un informe financiero que contiene un conjunto de estados financieros completos (como se los describe en la NIC 1) o un conjunto de estados financieros condensados (como se los describe en la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*), para un periodo intermedio (párrafo 4 de la NIC 34).
- (VIII) **Notas**—esa parte de los estados financieros distinta de los financieros principales. Las notas proporcionan información adicional necesaria para desagregar, conciliar y explicar las partidas reconocidas en los estados financieros principales y complementar éstos con otra información que es necesaria para cumplir el objetivo de los estados financieros (analizadas en los párrafos 3.28 y 3.30).
- (IX) **Medida del rendimiento**⁷ —a efectos de este Documento de Discusión, una medida financiera resumen del rendimiento financiero de una entidad, situación financiera o flujos de efectivo (analizada en el párrafo 5.2).
- (X) **Estados financieros principales**—el estado de situación financiera, estado (o estados) de rendimiento financiero, estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo (analizados en el párrafo 3.19).
- (XI) **Usuarios principales de los estados financieros (informes financieros)**—inversores existentes y potenciales, prestamistas y otros acreedores que no pueden requerir a las entidades que informan que les proporcionen directamente información y deben depender de los estados financieros con propósito general (informes financieros con propósito general) para la mayor parte de la información financiera que necesitan (párrafo 1.5 y Apéndice B del Proyecto de Norma *Marco Conceptual*). Los usuarios principales se considera que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y de negocio y revisan y analizan la información de forma diligente (párrafo 2.35 del Proyecto de Norma *Marco Conceptual*).
- (XII) **Información financiera relevante**—información capaz de influir en las decisiones realizadas por los usuarios (párrafo 2.6 y Apéndice B del Proyecto de Norma *Marco Conceptual*).
- (XIII) **Estado (o estados) del rendimiento financiero**—estado (o estados) que presentan el resultado del periodo y otro resultado integral.

¿Cuáles son los siguientes pasos a seguir en este proyecto?

- IN17 Las opiniones expresadas en este Documento de Discusión son preliminares y sujetas a cambio. El Consejo considerará los comentarios recibidos sobre este Documento de Discusión antes de decidir si desarrollar un Proyecto de Norma que contiene propuestas para modificar o sustituir partes de la NIC 1 o desarrollar guías no obligatorias. La información recibida también se usará para informar otros proyectos del Consejo.

7

Como referencia, el término "medida del rendimiento" ha sido usado para referirse a medidas financieras resumen de la situación financiera y flujos de efectivo de una entidad, así como de su rendimiento financiero, a efectos de este Documento de Discusión. Esto es porque este término parece ser bien comprendido y ampliamente utilizado, y porque la mayoría de las medidas financieras proporcionadas por una entidad son medidas del rendimiento financiero.

Invitación a comentar

El Consejo invita a comentar todos los temas de este Documento de Discusión y, en concreto, sobre las preguntas para quienes respondan establecidas al final de cada sección. Los comentarios serán de la mayor utilidad si:

- (a) responden a las preguntas como se establecen en este Documento de Discusión;
- (b) indican el párrafo específico o grupo de párrafos a los que se refieren;
- (c) contienen una lógica clara; y
- (d) describen cualquier alternativa que el Consejo debería considerar, si procede.

Quienes respondan no necesitan comentar todas las preguntas y se les anima a comentar sobre cualquier tema adicional.

El Consejo considerará todos los comentarios recibidos por escrito hasta el 2 de octubre de 2017 (180 días).

Cómo comentar

Los comentarios deben remitirse utilizando uno de los siguientes métodos:

Electrónicamente (nuestro método preferido)

Los comentarios pueden enviarse de forma electrónica a través de la página 'Comment on a proposal' en: go.ifrs.org/comment

Por correo electrónico

Los comentarios por correo electrónico pueden enviarse a: commentletters@ifrs.org

Por correo postal

Los comentarios por escrito pueden enviarse a:
IFRS Foundation
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web a menos que se solicite confidencialidad. Estas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para ampliar detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos su información.

Sección 1—Visión global del "problema de la información a revelar" y el objetivo de este proyecto

- 1.1 Esta sección describe:
- (a) los antecedentes de la Iniciativa de Información a Revelar (párrafos 1.2 a 1.4);
 - (b) el problema de la información a revelar (párrafo 1.5);
 - (c) las causas del problema de la información a revelar (párrafos 1.6 a 1.8);
 - (d) la necesidad de principios de la información a revelar (párrafos 1.9 y 1.10);
 - (e) el objetivo de este proyecto (párrafos 1.11 a 1.13);
 - (f) el objetivo de este Documento de Discusión (párrafo 1.14); y
 - (g) las interacciones con otros proyectos del Consejo (párrafos 1.15 a 1.18).

Antecedentes a la Iniciativa de Información a Revelar

- 1.2 En su Consulta de Agenda en 2011, el Consejo recibió información de que los estados financieros se perciben crecientemente como gravosos de preparar y que existen preocupaciones sobre en qué medida satisfacen correctamente las necesidades de sus usuarios principales.
- 1.3 En respuesta a estas preocupaciones, el Consejo:
- (a) Investigó los trabajos de otras organizaciones sobre la calidad de la información a revelar en los estados financieros, algunos de los cuales sugirieron acciones que el Consejo podría tomar para mejorar información a revelar.⁸
 - (b) Llevó a cabo un estudio sobre la información financiera a revelar en diciembre de 2012 solicitando las opiniones de entidades que preparan estados financieros, usuarios de los estados financieros y otros interesados en cuestiones de la información a revelar.
 - (c) Albergó un Foro de Discusión pública sobre Revelaciones en la Información Financiera (el Foro de Discusión) en enero de 2013 al que asistieron aproximadamente 120 personas, entre las que se encontraban entidades que preparan estados financieros, auditores, reguladores, usuarios de los estados financieros y emisores de normas, incluyendo representantes de las organizaciones de (a) que habían llevado a cabo ya trabajos en esta área. El propósito del Foro de Discusión era comprender mejor los problemas que los interesados han planteado, e identificar qué acciones podría llevar a cabo el Consejo para abordarlos.
 - (d) Publicó un Documento de Información recibida en mayo de 2013 resumiendo las opiniones expresadas en el Foro de Discusión y las acciones recomendadas del Consejo procedentes de éstas.
- 1.4 En respuesta a esta información recibida, en 2013 el Consejo lanzó su Iniciativa de Información a Revelar, un conjunto de proyectos de implementación y desarrollo, para abordar los problemas identificados y mejorar la eficacia de la información a revelar en los estados financieros.

El problema de la Información a Revelar

- 1.5 El Consejo ha observado que existen tres preocupaciones principales sobre la información revelada en los estados financieros con propósito general (denominadas el "problema de la información a revelar"). Estas se describen en la tabla siguiente:

⁸ Véanse las páginas 5 y 23 a 30 del Documento de Información recibida: *Foro de Discusión-Información Financiera a Revelar* (<http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Documents/2013/Feedback-Statement-Discussion-Forum-Financial-Reporting-Disclosure-May-2013.pdf>).

Tabla 1.1—El problema de la Información a Revelar

El problema de la Información a Revelar		
1. Información relevante no suficiente	2. Información irrelevante	3. Comunicación ineficaz de la información proporcionada
La información es relevante si puede influir en las decisiones realizadas por los usuarios principales de los estados financieros. Si los estados financieros no proporcionan suficiente información relevante, sus usuarios pueden tomar decisiones de inversión o préstamo inapropiadas.	La información irrelevante no es deseable porque: • satura los estados financieros de forma que la información relevante puede pasar inadvertida o ser difícil de encontrar, haciendo complicada la comprensión de los estados financieros; y • puede añadir costos corrientes innecesarios a la preparación de los estados financieros.	Si la información se comunica de forma ineficaz, hace los estados financieros difíciles de comprender y costosos en tiempo de analizar. Además, los usuarios de los estados financieros pueden pasar por alto información relevante o no identificar relaciones entre componentes de la información en diferentes partes de los estados financieros.

Causas del problema de la información a revelar

- 1.6 Las entidades necesitan utilizar su juicio al decidir qué información revelar en los estados financieros y la forma más eficaz de organizarla y comunicarla. Las principales causas del problema de la información a revelar parecen ser las dificultades para aplicar este juicio.
- 1.7 El Consejo ha recibido información de que las dificultades al aplicar el juicio son, a menudo, de conducta, en lugar de provocadas por los requerimientos de las Normas NIIF. La información recibida indica que algunas entidades, auditores y reguladores conciben los estados financieros principalmente como documentos de cumplimiento, en lugar de como un medio de comunicación con los usuarios de los estados financieros. Ellos aplican, en ocasiones, los requerimientos de información a revelar de las Normas NIIF de forma mecánica, usándolos como una lista de control de la información a revelar en los estados financieros, en lugar de aplicar su juicio para determinar qué información es relevante para los usuarios y cuál es la mejor forma de comunicar dicha información. Algunas entidades han señalado que es más fácil utilizar un enfoque de lista de control que aplicar el juicio debido a presiones de tiempo, y porque seguir un enfoque mecánico significa que su juicio es menos probable que sea cuestionado por auditores, reguladores y usuarios de sus estados financieros.
- 1.8 Sin embargo, el Consejo ha recibido también información de que una ausencia de guías sobre el contenido y estructura de los estados financieros, concretamente con respecto a la información a revelar en las notas, contribuye a estas dificultades de conducta. Algunos señalan que más, o mejores, guías ayudarían a traer cambios de conducta. Otros señalan que las Normas NIIF pueden desincentivar que las entidades usen su juicio, destacando las siguientes cuestiones:
- Algunas Normas carecen de objetivos de información a revelar claros, haciendo el propósito de algunos requerimientos de información a revelar poco evidente. Esto hace difícil que las entidades apliquen el juicio para decidir qué información revelar.
 - Las largas listas de requerimientos normativos de información a revelar refuerzan la percepción de que los estados financieros son documentos de cumplimiento. Por ello, las entidades incluyen automáticamente información que es requerida de forma específica por una Norma, en lugar de adaptar la información a revelar a sus circunstancias y considerar si revelar cualquier información adicional.

La necesidad de principios de información a revelar

- 1.9 Muchos interesados han sugerido que el Consejo responda a las preocupaciones descritas en los párrafos 1.5 a 1.8 desarrollando un conjunto de principios de información a revelar (algunas veces denominados por los interesados como "marco de la información a revelar")⁹ para:
- (a) ayudar a que las entidades apliquen mejor el juicio profesional sobre la información a revelar y la comunicación de la información de forma más eficaz;
 - (b) mejorar la eficacia de la información a revelar para los usuarios principales de los estados financieros; y
 - (c) contribuir a que el Consejo mejore los requerimientos de información a revelar en las Normas NIIF.
- 1.10 El Consejo está de acuerdo en que un conjunto de principios de información a revelar podría ayudar a abordar el problema de la información a revelar. Sin embargo, para mejorar la eficacia de la información a revelar en los estados financieros, esos principios necesitan acompañarse de un cambio en la conducta de las partes descritas en el párrafo 1.7.

El objetivo de este proyecto

- 1.11 Este proyecto de Principios de Información a Revelar se centra en identificar y comprender mejor las cuestiones de la información a revelar, y en desarrollar principios nuevos y aclarar los existentes para abordar dichas cuestiones. Un conjunto de principios de información a revelar podría oscilar desde conceptos de alto nivel—por ejemplo, principios globales de comunicación eficaz o una base para desarrollar objetivos y requerimientos de información a revelar (objetivos de información a revelar centralizados)—hasta requerimientos generales para revelar información. Los principios se construirían a partir de algunos de los requerimientos existentes en la NIC 1 y de los conceptos que están siendo desarrollados en el proyecto del Consejo para revisar el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (el *Marco Conceptual (2010)*) existente.
- 1.12 En congruencia con el objetivo de la información financiera con propósito general descrito en el *Marco Conceptual (2010)* y en el proyecto de Marco Conceptual, el Consejo se centra en mejorar la eficacia de la información a revelar para los usuarios principales de los estados financieros. Los usuarios principales de los estados financieros son los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales que no pueden exigir que las entidades les proporcionen información directamente, y deben depender de los estados financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan. El Consejo reconoce que un amplio espectro de partes puede estar interesado en la información a revelar de los estados financieros. Sin embargo, el establecimiento de un grupo de usuarios principal proporciona un punto de referencia importante para desarrollar los principios de información a revelar. El Consejo observa que muchos otros usuarios se verán adecuadamente atendidos por los mismos principios de información a revelar.
- 1.13 El proyecto de principios de Información a Revelar es probable que dé lugar a modificaciones a la NIC 1 o a la creación de una norma general sobre información a revelar nueva para elaborar o sustituir las partes de la NIC 1 que cubren la información a revelar en los estados financieros. El proyecto puede también dar lugar al desarrollo de algunas guías no obligatorias. Como referencia, este Documento de Discusión utiliza el término "norma general de información a revelar" para referirse a los dos posibles resultados, es decir, a modificaciones a la NIC 1 o a una norma general de información a revelar nueva que sustituiría partes de la NIC 1. Este proyecto cubre la información a revelar de los estados financieros y, por ello, se centra principalmente en el contenido de las notas. Las partes de la NIC 1 que cubren la estructura y contenido de los estados financieros principales se considerarán en un proyecto separado [véase el párrafo 1.17(a)].¹⁰

El objetivo de este Documento de Discusión

- 1.14 Este Documento de Discusión describe y solicita la opinión de los interesados sobre:
- (a) cuestiones de información a revelar identificadas a través de las actividades descritas en el párrafo 1.3 y en otras actividades de difusión externa del Consejo durante este proyecto; y

⁹ Este Documento de Discusión no usa el término "marco de la información a revelar" porque puede provocar confusión con el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (*Marco Conceptual*).

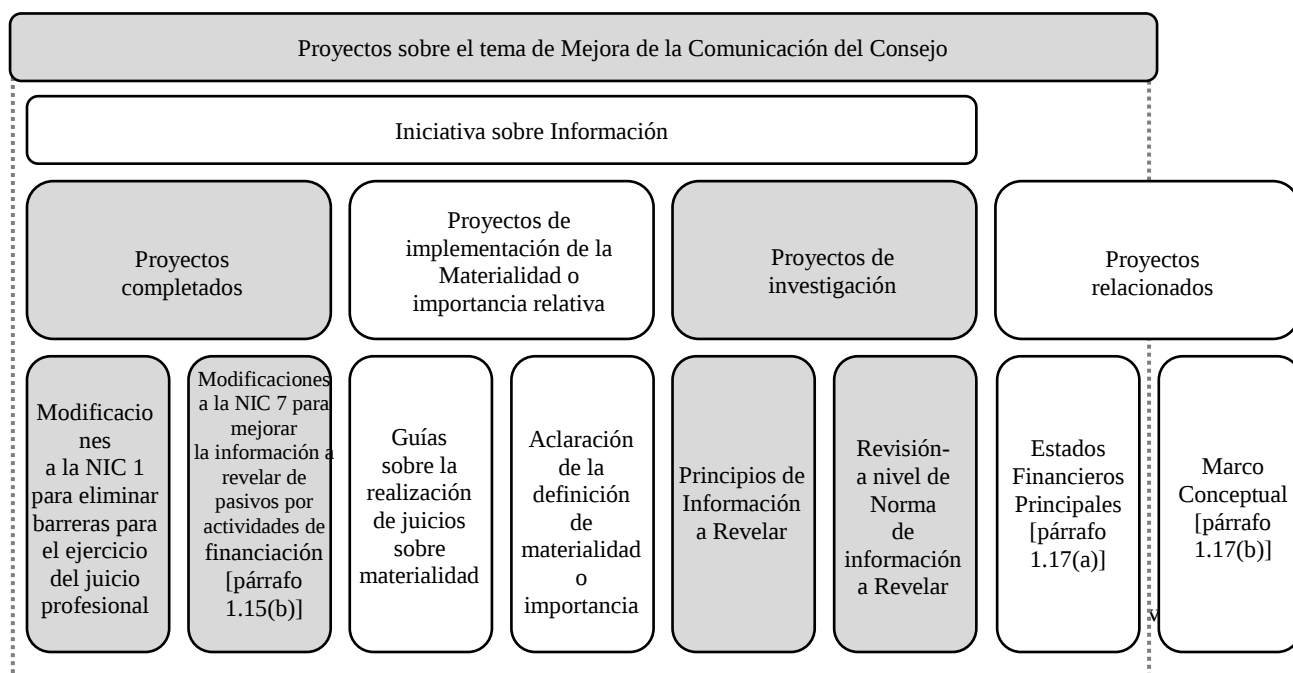
¹⁰ En algunos casos los requerimientos de información a revelar proporcionan flexibilidad para que una entidad presente información en los estados financieros principales o la revele en las notas. Estos requerimientos pueden verse afectados por los dos proyectos.

- (b) enfoques para abordar estas cuestiones, incluyendo las opiniones preliminares del Consejo, cuando se proporcionen.

El Consejo también solicita opiniones sobre cuestiones adicionales de información a revelar para abordar en este proyecto.

Interacciones con otros proyectos del Consejo

Figura 1.2—La Iniciativa de Información a Revelar y proyectos relacionados



(a) En diciembre de 2014, el Consejo publicó *Iniciativa sobre Información a Revelar* (Modificaciones a la NIC 1). Estas modificaciones de alcance limitado aclararon algunos de los requerimientos de la NIC 1 para enfatizar que las entidades deberían aplicar el juicio profesional al determinar qué información revelar en sus estados financieros, y cuándo, y en qué orden, debe proporcionarse la información. En concreto, las modificaciones aclararon los requerimientos de la NIC 1 sobre materialidad o importancia relativa, orden de las notas, subtotales en los estados financieros principales e información a revelar sobre políticas contables para abordar algunas de las preocupaciones planteadas durante las actividades descritas en el párrafo 1.3. Este Documento de Discusión hace referencia a estas modificaciones al analizar los temas relacionados. Las modificaciones tendrán vigencia para periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016.

(a) En enero de 2016, el Consejo publicó *Iniciativa sobre Información a Revelar* (Modificaciones a la NIC 7). Las modificaciones a la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* requieren información a revelar sobre cambios en pasivos que surgen de actividades de financiación. Las modificaciones tendrán vigencia para periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017.

1.16 Actualmente, existen otros tres proyectos dentro de la Iniciativa de Información a Revelar vinculados con este proyecto que abordan el problema de la información a revelar:

(a) **El Proyecto de Documento de Práctica sobre Materialidad o Importancia Relativa:** la revelación de "información relevante no suficiente" e "información no relevante" en los estados financieros ha sido identificada como parte del problema de información a revelar (véase el párrafo 1.5).¹¹ Para abordar estas preocupaciones, el Consejo está finalizando guías no obligatorias en forma de un Documento de Práctica para ayudar a las entidades a realizar juicios sobre si la información es significativa al preparar los estados financieros. En octubre de 2015 el Consejo publicó un Proyecto de Norma: Documento de Práctica de las NIIF *Aplicación de la Materialidad o Importancia Relativa a los Estados Financieros*. El Consejo ha analizado la información recibida sobre ese Proyecto de Norma y tiene previsto publicar un Documento de Práctica final en junio de 2017.

(b) **La Definición del proyecto sobre Materialidad o Importancia Relativa:** el Consejo propone perfeccionar la definición de "material o con importancia relativa" y aclarar su aplicación. El

11

El párrafo 2.11 del Proyecto de Norma del *Marco Conceptual*, señala que "...materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual".

Consejo espera emitir un Proyecto de Norma que contenga estas propuestas junto con el Documento de Práctica sobre Materialidad o Importancia Relativa.

- (c) **La Revisión a nivel de Norma del proyecto de Información a Revelar:** el objetivo es considerar si realizar reformas centradas en los requerimientos de información a revelar en las Normas existentes y desarrollar guías para que las utilice el Consejo al desarrollar requerimientos de información a revelar en Normas nuevas y modificadas. Este proyecto de investigación se verá orientado por los principios de información a revelar desarrollados en este proyecto y por la información recibida sobre este Documento de Discusión.

Proyectos al margen de la Iniciativa de Información a Revelar

1.17 Este proyecto está estrechamente relacionado con otros dos proyectos del Consejo al margen de la Iniciativa de Información a Revelar:

- (a) **El proyecto sobre Estados Financieros Principales:** el objetivo de este proyecto de investigación es examinar posibles cambios en la estructura y contenido de los estados financieros principales. Se verá parcialmente orientado por la información recibida sobre este Documento de Discusión.
- (b) **El proyecto de Marco Conceptual:** el *Marco Conceptual (2010)* describe el objetivo y los conceptos de la información financiera con propósito general. El propósito del proyecto de Marco Conceptual es proporcionar un conjunto de conceptos más completo, claro y actualizado, incluyendo los relativos a la presentación y revelación de información financiera. En mayo de 2015 el Consejo publicó un Proyecto de Norma de un *Marco Conceptual para la Información Financiera* revisado (el Proyecto de Norma *Marco Conceptual*). El *Marco Conceptual* revisado se espera que se publique en 2017. Las sugerencias de este Documento de Discusión utilizan algunos de los conceptos analizados en el proyecto de Marco Conceptual. El Documento de Discusión hace referencia a las propuestas del Proyecto de Norma *Marco Conceptual*, en lugar del *Marco Conceptual (2010)*, porque estas propuestas reflejan las decisiones provisionales del Consejo para actualizar el *Marco Conceptual (2010)*.

1.18 Información adicional sobre todos los proyectos del Consejo se encuentra disponible en nuestro sitio web: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Pages/IASB-Work-Plan.aspx>.

Preguntas para quienes respondan

Pregunta 1
Los párrafos 1.5 a 1.8 describen el problema de la información a revelar y proporcionan una explicación de sus causas. (a) ¿Está de acuerdo con esta descripción del problema de información a revelar y sus causas? ¿Por qué sí o por qué no? ¿Considera que existen otros factores que contribuyen al problema de la información a revelar? (b) ¿Está de acuerdo en que el desarrollo de los principios de información a revelar en una norma general de información a revelar (es decir, en modificaciones a la NIC 1 o en una norma general nueva de información a revelar) abordaría el problema de la información a revelar? ¿Por qué sí o por qué no?
Pregunta 2
Las secciones 2 a 7 analizan cuestiones de información a revelar específicas que han sido identificadas por el Consejo y proporcionan las opiniones preliminares del Consejo sobre cómo abordar dichas cuestiones. ¿Existen otras cuestiones sobre la información a revelar que el Consejo no ha identificado en este Documento de Discusión que considera usted que deben abordarse como parte de este proyecto de Principios de Información a Revelar? ¿Cuáles son y por qué considera que deben abordarse?

Sección 2—Principios de comunicación eficaz

- 2.1 Esta sección analiza los principios de la comunicación eficaz que deberían aplicar las entidades al preparar los estados financieros. Estos principios podrían incluirse en una norma general de información a revelar o en guías no obligatorias o en una combinación de ambas.

Propuestas actuales en otros documentos

- 2.2 En los párrafos 7.16 a 7.18 del Proyecto de Norma *Marco Conceptual* el Consejo propone que el *Marco Conceptual* revisado debería especificar los objetivos y principios de presentación e información a revelar siguientes:

- 7.16 Incluir los objetivos de presentación e información a revelar específicos en una Norma permite que una entidad identifique información relevante y decida la forma de comunicar esa información de la forma más eficiente y eficaz.
- 7.17 Para establecer los requerimientos de presentación y de información a revelar, es necesario un equilibrio entre:
 - (a) dar a las entidades flexibilidad para proporcionar información relevante que represente fidedignamente los activos y pasivos de la entidad, y las transacciones y otros sucesos del periodo; y
 - (b) requerir información que sea comparable entre entidades y a lo largo de periodos sobre los que se informa.
- 7.18 La comunicación eficiente y eficaz de información también requiere la consideración de los principios siguientes:
 - (a) la información específica de la entidad es más útil que "el lenguaje estandarizado" y es más útil que la información que está fácilmente disponible fuera de los estados financieros; y
 - (b) la duplicidad de información en partes diferentes de los estados financieros es habitualmente innecesaria y hace los estados financieros menos comprensibles.

¿Cuál es la cuestión?

- 2.3 Cuando se comunica la información en los estados financieros de forma ineficaz, los usuarios pueden tener dificultad de comprenderlos, y por ello, necesitan emplear más tiempo analizándolos. La comunicación ineficaz puede provocar también que los usuarios dejen pasar de forma inadvertida información relevante o no identifiquen relaciones entre componentes de la información en partes distintas de los estados financieros.
- 2.4 El Consejo ha identificado los ejemplos siguientes de comunicación ineficaz en los estados financieros:
- (a) uso de descripciones genéricas o "estandarizadas"—por ejemplo, requerimientos que copian directamente de las Normas NIIF sin adaptarlos para explicar cómo aplica la entidad esos requerimientos a sus propias circunstancias;
 - (b) uso de descripciones poco claras—por ejemplo, el uso de jerga técnica sin explicar los términos o utilizar descripciones que proporcionan una explicación incompleta porque suponen un nivel de comprensión que es improbable que tengan los usuarios;
 - (c) organización deficiente de la información en los estados financieros—por ejemplo, agrupar de forma inapropiada la información o no proporcionar una página de índice u otras ayudas para orientar al lector;
 - (d) vínculos poco claros entre los componentes relacionados de la información en distintas partes de los estados financieros—por ejemplo, dispersión de la información sobre activos que están pignorados tales como garantías sobre préstamos a lo largo de la información a revelar en varias notas sin proporcionar referencias cruzadas u otros vínculos entre esa información a revelar;
 - (e) duplicidades innecesarias de información—por ejemplo, cuando la información a revelar en la nota sobre inventarios repite la información del estado de situación financiera sin añadir información adicional;

- (f) información a revelar sin necesidad en una forma que es incongruente con la práctica del sector industrial o cambiar la forma en que se revela la información en los estados financieros de periodo a periodo sin considerar que esto hace difícil que los usuarios de los estados financieros comparen esa información con otras entidades o entre periodos sobre los que se informa;
- (g) utilización de información a revelar descriptiva cuando sería más eficaz una tabla; y
- (h) omisión de información significativa o introducción de información no significativa que puede disimular información que sí lo es.¹²

Enfoques para abordar la cuestión

2.5 Esta subsección:

- (a) identifica los principios de la comunicación eficaz (párrafos 2.6 a 2.11);
- (b) considera la introducción de estos principios en una norma general de información a revelar o en guías no obligatorias (párrafos 2.12 a 2.15); y
- (c) analiza guías sobre el uso de formatos en los estados financieros (párrafos 2.16 a 2.23).

Principios de la comunicación eficaz

2.6 Sobre la base de la información recibida, la opinión preliminar del Consejo es que debería desarrollar un conjunto de principios para ayudar a las entidades a comunicar la información de forma más eficaz en los estados financieros. La opinión preliminar del Consejo es también que estos principios deberían consistir en los siete principios siguientes en (a) a (g).

La información proporcionada debe ser:

- (a) específica de la entidad, puesto que la información adaptada a las propias circunstancias de una entidad es más útil que el lenguaje genérico, "estandarizado" o información que ya está disponible fuera de los estados financieros;
- (b) descrita de forma tan simple y directa como sea posible sin una pérdida de información significativa y sin incrementar de forma innecesaria el tamaño de los estados financieros;
- (c) organizada de forma que destaque los aspectos importantes—esto incluye revelar información en un orden apropiado y enfatizar los temas importantes dentro de ellos;
- (d) vinculada con otra información relevante en los estados financieros u otras partes del informe anual (véase la Sección 4 *Localización de la información*) para destacar las relaciones entre los componentes de la información y mejorar el desplazamiento por los estados financieros;
- (e) no duplicada de forma innecesaria en distintas partes de los estados financieros o el informe anual;
- (f) proporcionada de forma que optimice la comparabilidad entre entidades y entre periodos sobre los que se informa sin comprometer la utilidad de la información; y
- (g) facilitada en un formato que sea apropiado para ese tipo de información—por ejemplo, las listas pueden usarse para descomponer textos descriptivos largos, y las tablas pueden ser preferibles para información intensiva en datos, tales como conciliaciones, análisis de vencimientos, etc.

El Consejo observa que una entidad puede necesitar hacer compensaciones entre algunos de estos principios al preparar sus estados financieros. Por ejemplo, a la vez que la información a revelar adaptada a las circunstancias propias de una entidad puede ayudar a asegurar que esa información es relevante y más fácil de comprender para los usuarios de los estados financieros, puede reducir la comparabilidad y congruencia entre entidades y periodos. El Consejo recomienda que una entidad utilice el juicio al aplicar estos principios para maximizar la utilidad de la información para los usuarios de los estados financieros.

2.7 Los principios enumerados en los párrafos 2.6(a) a (f) fueron incluidos en el Documento de Discusión *Una Revisión del Marco Conceptual para la Información Financiera* (el Documento de Discusión *Marco Conceptual*).¹³ Muchos de quienes respondieron al Documento de Discusión *Marco Conceptual* estuvieron de acuerdo con incluirlos en el *Marco Conceptual* revisado. Sin embargo, algunos de quienes respondieron

¹² En la Sección 1 "información relevante no suficiente" e "información irrelevante" han sido destacadas por separado de "comunicación ineficaz" como preocupaciones que comprenden el "problema de la información a revelar (véase el párrafo 1.5), pero son también una forma de comunicación ineficaz. Las Normas NIIF ya describen materialidad o importancia relativa (véase el párrafo 7 de la NIC 1) y por ello, esto no se considera en los principios analizados en esta sección.

¹³ Véase el párrafo 7.50 del Documento de Discusión *Marco Conceptual*.

sugirieron que algunos o todos estos principios estarían mejor situados en una Norma. El Consejo observa que algunos de esos principios se centran más en la preparación de los estados financieros que en los conceptos subyacentes. Por consiguiente, a la vez de desarrollar el Documento de Discusión *Marco Conceptual*, el Consejo propuso incluir en el *Marco Conceptual* revisado solo principios de comunicación que también describan los conceptos subyacentes (véase el párrafo 2.2).¹⁴

- 2.8 Las opiniones preliminares del Consejo son que:
- (a) todos los principios de los párrafos 2.6(a) a (f) son principios de comunicación eficaz que deben aplicarse al preparar los estados financieros; y
 - (b) debería haber también un principio sobre formatos [párrafo 2.6(g)] por las razones explicadas en los párrafos 2.17 a 2.19.
- 2.9 El Consejo también analizó el principio de cohesión desarrollado en su proyecto de Presentación de Estados Financieros anterior. Ese principio fue descrito de la forma siguiente:¹⁵
- Una entidad presentará información en sus estados financieros de forma que la relación entre las partidas de los estados financieros sea clara.
- Para presentar un conjunto unitario de estados financieros, una entidad presentará información desglosada en las secciones, categorías y subcategorías de los estados de situación financiera, resultado integral y flujos de efectivo de forma que sea congruente entre esos tres estados.
- 2.10 Durante ese proyecto hubo un amplio apoyo, particularmente de usuarios de los estados financieros, a la idea general de que la información debe presentarse de forma que la relación entre partidas de los estados financieros sea clara. Sin embargo, la forma específica en que el Consejo propuso aplicar la cohesión—concretamente, junto con el desglose de las partidas de los estados financieros—planteó reservas, particularmente de entidades que preparan estados financieros.
- 2.11 El Consejo no está proponiendo introducir este principio de cohesión como parte de su proyecto. El Consejo sugiere vincular los componentes de la información de los estados financieros cuando ayude a los usuarios de éstos a comprender la relación entre ellos y a orientarse por ellos. El principio del párrafo 2.6(d) cubre este punto.

Introducción de principios en una norma general de información a revelar o guías no obligatorias

- 2.12 El Consejo todavía no se ha formado una opinión preliminar sobre si los principios de la comunicación eficaz enumerados en el párrafo 2.6 deben:
- (a) describirse en guías no obligatorias (párrafo 2.13); o
 - (b) establecerse en una norma general de información a revelar (párrafos 2.14 y 2.15).

Guías no obligatorias

- 2.13 Algunos miembros del Consejo ven los principios de comunicación eficaz como de naturaleza educativa. Estos señalan que los principios serían difíciles de hacer cumplir y auditar, y, por ello, no sería apropiado incluirlos en una Norma. Además, observan que si los principios se incluyen en unas guías no obligatorias, el Consejo podría combinar los principios con guías prácticas—por ejemplo, incluyendo ejemplos de su aplicación. Las guías no obligatorias podrían ser:
- (a) en forma de ejemplos ilustrativos o guías de implementación que acompañen, pero no formen parte de la norma general de información a revelar;
 - (b) en forma de un Documento de Práctica que no acompañe a una Norma específica; o
 - (c) proporcionadas como material educativo separado, por ejemplo, haciéndolas disponibles a través del sitio web de la Fundación IFRS.

Las guías no obligatorias en (a) y (b) se incluirían en la Parte B del *Volumen Consolidado de las NIIF* y sujetas a la totalidad del procedimiento a seguir. El material educativo en (c) estaría sujeto al procedimiento a seguir de una naturaleza más limitada.

¹⁴ Véanse los párrafos FC7.19 a FC7.22 de los Fundamentos de las Conclusiones que acompañan al Documento de Discusión *Marco Conceptual*.

¹⁵ Véanse los párrafos 57 y 58 del Documento del Personal Técnico del Proyecto de Norma *Presentación de Estados Financieros*, julio de 2010 (<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Financial-Statement-Presentation/Phase-B/Pages/Staff-draft-of-proposed-standard.aspx>).

Norma general de información a revelar

- 2.14 Otros miembros del Consejo sugieren que los principios de comunicación eficaz deben ser obligatorios mediante su introducción en una norma general de información a revelar debido a su importancia al abordar el problema de la información a revelar. La introducción de principios en una Norma les daría más autoridad. Si se incluyen en una norma general de información a revelar, los principios también estarían fácilmente accesibles, mientras que pueden ser pasados por alto más fácilmente como guías no obligatorias.
- 2.15 Algunos miembros del Consejo observan que los principios de comunicación podrían considerarse una extensión de las características fundamentales de la relevancia y la representación fiel. Aunque estas características fundamentales se describen el *Marco Conceptual (2010)* en lugar de en las Normas NIIF, están mencionadas en la NIC 1 en la descripción de una presentación razonable.¹⁶ En línea con esto, algunos miembros del Consejo sugieren que sería apropiado la introducción de los principios de comunicación eficaz en una norma general de información a revelar. Además, observan que los párrafos 113 y 114 de la NIC 1 ya establecen requerimientos sobre la ordenación y agrupación sistemática de las notas que incorporan características de los principios en los párrafos 2.6(c) y (d).

Provisión de guías sobre formatos

- 2.16 Esta subsección considera las siguientes preguntas:
- (a) ¿Por qué está considerando el Consejo desarrollar guías sobre formatos (párrafos 2.17 a 2.19)?
 - (b) ¿Qué deberían cubrir las guías (párrafos 2.20 a 2.22)?
 - (c) ¿Deberían incluirse las guías sobre formatos en una norma general de información a revelar (párrafo 2.23)?

¿Por qué está considerando el Consejo desarrollar guías sobre formatos?

- 2.17 El Consejo ha recibido información de algunos interesados, incluyendo usuarios de los estados financieros, de que el uso más eficaz del formato mejoraría la forma en que las entidades comunican la información. Por ejemplo, algunos dijeron que el uso más frecuente de tablas y gráficos, cuando sea apropiado, ayuda a los usuarios de los estados financieros a comprender y comparar la información con rapidez. El Consejo recibió información adicional de que algunas entidades no tienen certeza de que puedan utilizarse algunos formatos, por ejemplo, gráficos. Varias organizaciones en el sector de servicios financieros han publicado recientemente informes que proporcionan guías sobre uso de formatos de tabla para la información a revelar.¹⁷ Además, en algunas de las Normas NIIF más recientes, el Consejo ha señalado que es un requerimiento para cierta información a revelar que se haga en forma de tabla a menos que sea más apropiado otro formato.¹⁸
- 2.18 Por estas razones, la opinión preliminar del Consejo es que el uso de formatos debe incluirse como uno de los principios de la comunicación eficaz del párrafo 2.6. El Consejo observa, sin embargo, que sería generalmente inapropiado para las Normas NIIF establecer un formato específico para un requerimiento concreto de información a revelar. El formato apropiado depende de los factores específicos de la entidad, así como del tipo de información a revelar. Por ejemplo:
- (a) si una entidad asigna plusvalía a varias unidades generadoras de efectivo para la comprobación del deterioro de valor aplicando el párrafo 80 de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, puede ser apropiado mostrar las asignaciones en forma de tabla; pero
 - (b) si una entidad asigna toda la plusvalía a una sola unidad generadora de efectivo, una explicación descriptiva puede ser más apropiada que una tabla.
- 2.19 No obstante, sobre la base de la información recibida y la tendencia hacia el fortalecimiento de un mejor uso de las tablas descritas en el párrafo 2.17, la opinión preliminar del Consejo es que deberían desarrollarse guías más detalladas sobre el uso de formatos en los estados financieros. El Consejo sugiere que estas guías podrían ayudar a mejorar la eficacia de la información comunicada en las notas.

¹⁶ Los párrafos 15 y 17(b) de la NIC 1, por ejemplo, hacen referencia a estas características.

¹⁷ Ejemplos de estos informes son los del Grupo de Trabajo de Mejora de la Información a Revelar (EDTE, por sus siglas en inglés), la Autoridad Bancaria Europea (EBA, por sus siglas en inglés) y el Comité de Basilea sobre Supervisión Bancaria (BCBS, por sus siglas en inglés).

¹⁸ Véanse, por ejemplo, los párrafos 13C y 24A a 24C de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, párrafos 28 y 29 de la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* y párrafo 99 de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*.

¿Qué deberían cubrir las guías?

- 2.20 El Consejo ha identificado las siguientes áreas que podrían cubrir las guías, en línea con lo analizado en los párrafos 2.21 y 2.22:
- (a) tipos de formatos;
 - (b) cuándo es más apropiado un formato concreto que otro; y
 - (c) ejemplos ilustrativos.
- 2.21 Algunos formatos pueden hacer ciertos tipos de información revelada en los estados financieros más fáciles de leer, analizar y comprender. Formatos apropiados a considerar incluyen texto narrativo, listas, tablas, gráficos y diagramas como se trata en la tabla del párrafo 2.22. Características del texto tales como tipo de letra y tamaño, así como el uso de negrita, subrayados y colores, pueden utilizarse para ayudar a comprender o enfatizar información específica. Avances de tecnología pueden crear formas adicionales en las que presentar y revelar información en los estados financieros. Por ejemplo, funciones de barras de contenido y buscadores de texto en los informes electrónicos en línea pueden ayudar a los usuarios a encontrar información con más rapidez. La información estructurada de forma electrónica puede usar otras características para facilitar la comprensión de la información. Estas características pueden incluir un modelo de taxonomía de datos o el uso de fórmulas para expresar relaciones de datos.
- 2.22 La siguiente tabla explica e ilustra algunos tipos de formatos corrientes:

Tabla 2.1 Tipos de formatos corrientes

Formatos	Listas	Tablas	Texto narrativo	Gráficos y diagramas
Descripción	Una lista organiza las partidas de forma consecutiva.	Una tabla organiza la información en filas y columnas.	Un texto narrativo es una explicación escrita de sucesos.	Los gráficos y diagramas resumen información numérica y les da configuración y forma. Los tipos incluyen gráficos de líneas, diagramas de barras y gráficos circulares.
Cuándo puede ser apropiado el uso del formato	Las listas pueden usarse para descomponer textos descriptivos largos, clasificar partidas o destacar relaciones entre partidas.	Los formatos de tabla son apropiados para presentar: (a) información que está diseñada para comparar; (b) valores o importes; (c) grandes cantidades de información; o (d) información que necesita describirse desde perspectivas distintas—por ejemplo, información a lo largo de un número de periodos sobre los que se informa.	La narración es apropiada si: (a) el objetivo es explicar aspectos cualitativos detallados o describir un suceso o transacción, en lugar de presentar grandes cantidades de información cuantitativa; o (b) el objetivo es explicar información cuantitativa o la relación entre partidas de datos—por ejemplo, explicar cambios significativos en la forma en que los números se midieron en una tabla.	Un gráfico o un diagrama pueden usarse para: (a) simplificar información compleja o destacar patrones y tendencias en la información, siempre que la muestren de forma fidedigna; o (b) complementar información proporcionada en otro formato, tal como una tabla.
Ejemplos de cuándo puede usarse el formato	Para revelar las subsidiarias de una entidad u otras partes relacionadas. Para revelar los diversos riesgos a los que está expuesta una entidad.	Para conciliaciones de saldos. Para análisis de vencimientos. Para análisis de sensibilidad. Para mostrar las vidas útiles de los activos. Para desglosar partidas en los estados financieros principales.	Para describir políticas contables. Para describir objetivos, políticas y procesos para la gestión del riesgo, así como los métodos utilizados para medirlo.	Para mostrar cifras de ventas por área geográfica o segmento de negocio. Para mostrar concentración geográfica y cantidades de riesgo crediticio. Los gráficos y diagramas son, a menudo, más utilizados comúnmente en otros tipos de informes, tales como comentarios de la gerencia, que en los estados financieros.

¿Deberían incluirse las guías sobre formatos en una norma general de información a revelar?

- 2.23 La opinión preliminar del Consejo es que el tipo de guías descrito en los párrafos 2.20 a 2.22 sería más adecuado en guías no obligatorias que en una norma general de información a revelar.

Resumen de las opiniones y preguntas preliminares del Consejo para quienes respondan

Pregunta 3
La opinión preliminar del Consejo es que deben desarrollarse un conjunto de principios de comunicación eficaz que deberían aplicar las entidades al preparar los estados financieros como se describe en el párrafo 2.6. El Consejo no tiene una opinión sobre si los principios de comunicación eficaz deben establecerse en una norma general de información a revelar o describirse en guías no obligatorias. El Consejo es también de la opinión preliminar de que deberían desarrollarse guías no obligatorias sobre el uso de formatos en los estados financieros que se elaboren sobre las guías descritas en los párrafos 2.20 a 2.22. (a) ¿Está de acuerdo en que el Consejo debería desarrollar principios de comunicación eficaz que deberían aplicar las entidades al preparar los estados financieros? ¿Por qué sí o por qué no? (b) ¿Está de acuerdo con los principios enumerados en el párrafo 2.6? ¿Por qué sí o por qué no? Si no es así, ¿qué alternativa (o alternativas) sugiere y por qué? (c) ¿Considera que los principios de comunicación eficaz que deberían aplicar las entidades al preparar los estados financieros deben establecerse en una norma general de información a revelar o en emitirse como guías no obligatorias? (d) ¿Considera que deben desarrollarse guías no obligatorias sobre el uso de formatos en los estados financieros? ¿Por qué sí o por qué no? Si apoya la emisión de guías no obligatorias de la Pregunta 3(c) o (d), por favor especifique la forma de guías no obligatorias que sugiere [véase el párrafo 2.13(a) a (c)] y facilite su razonamiento.

Sección 3—Roles de los estados financieros principales y las notas

- 3.1 Esta sección analiza si una norma general de información a revelar debería describir los roles de los distintos componentes de los estados financieros y cómo esos roles cumplen el objetivo de los estados financieros. Esta descripción guiaría al Consejo y a las entidades al determinar la localización apropiada de la información en los estados financieros. Esta sección:
- (a) identifica y considera el papel de los estados financieros principales y sus implicaciones; y
 - (b) considera el papel y contenido de las notas.

Requerimientos actuales, guías y propuestas en otros documentos

- 3.2 El párrafo 3.4 del Proyecto de Norma *Marco Conceptual* propone la siguiente descripción del objetivo de los estados financieros:¹⁹
- ...proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad que sea útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar las perspectivas de entradas netas de efectivo futuras a la entidad y la administración de la gerencia de los recursos de la entidad.
- 3.3 La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* especifica que un conjunto completo de estados financieros comprende:²⁰
- (a) los siguientes estados:
 - (i) el estado de situación financiera;
 - (ii) estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral;
 - (iii) el estado de cambios en el patrimonio; y
 - (iv) el estado de flujos de efectivo.
 - (b) Notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.
- 3.4 Ni el *Marco Conceptual (2010)* ni las Normas NIIF usan de forma congruente un término específico para referirse al conjunto de estados enumerados en el párrafo 3.3(a), ni definen su papel en el cumplimiento del objetivo de los estados financieros.
- 3.5 El párrafo 7 de la NIC 1 define las notas de la forma siguiente:
- Las notas contienen información adicional a la presentada en el estado de situación financiera, estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo. Las notas suministran descripciones narrativas o desgloses de partidas presentadas en esos estados e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos.
- 3.6 El párrafo 112 de la NIC 1 señala:
- Las notas:
- (a) presentarán información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas....;
 - (b) revelarán la información requerida por las NIIF que no haya sido presentada en otro lugar de los estados financieros; y
 - (c) proporcionarán información que no se presenta en otra parte de los estados financieros, pero que es relevante para entender cualquiera de ellos.
- 3.7 El Proyecto de Norma *Marco Conceptual* propone aclarar que las notas incluyan información sobre:²¹

¹⁹ El párrafo 9 de la NIC 1 señala que "El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la administración de la gerencia de los recursos que les han sido confiados". El Consejo considerará si alinear el objetivo de los estados financieros de la NIC 1 con el próximo *Marco Conceptual* revisado si modifica o sustituye la NIC 1 como parte de este proyecto.

²⁰ El párrafo 10 de la NIC 1 señala que un conjunto completo de estados financieros comprende un estado de situación financiera al final del periodo, los estados enumerados en el párrafo 3.3(a)(ii) a (iv) para el periodo, información comparativa con respecto al periodo precedente, un estado de situación financiera al comienzo del periodo precedente en ciertas circunstancias, y las notas.

²¹ Esta lista es un resumen de los párrafos 7.3 a 7.7 del Proyecto de Norma *Marco Conceptual*.

- (a) la naturaleza de los elementos reconocidos y no reconocidos y sobre los riesgos que surgen de éstos;
- (b) los métodos, supuestos y juicios, y cambios en estos métodos, supuestos y juicios, que afectan a los importes presentados o revelados;
- (c) las transacciones y sucesos que han ocurrido después del final del periodo sobre el que se informa si esta información es necesaria para cumplir el objetivo de los estados financieros descrito en el párrafo 3.2;
- (d) la información referida al futuro sobre transacciones y sucesos probables o posiblemente futuros solo si proporciona información relevante sobre los activos, pasivos y patrimonio de la entidad que existía al final del periodo o durante este (incluso si no están reconocidos), o ingresos y gastos del periodo; e
- (e) información comparativa sobre periodos precedentes.

¿Cuál es la cuestión?

- 3.8 El Consejo recibió información de que las entidades perciben la información de los estados enumerados en el párrafo 3.3(a) para usarse con más frecuencia y estar sujeta a mayor examen de los usuarios, auditores y reguladores que la información en las notas.
- 3.9 El Consejo ha recibido información adicional de que algunos usuarios de los estados financieros analizan la información en los estados enumerados en el párrafo 3.3(a) más estrechamente de lo que lo hacen con la información en las notas. Esta información recibida indica que las decisiones de los usuarios podrían verse afectadas por si las entidades presentan información concreta por separado en esos estados, en lugar de revelarla solo en las notas. Esto está apoyado por alguna investigación académica que proporciona evidencia de que algunos usuarios de los estados financieros parecen reaccionar de formas distintas dependiendo de cómo y cuándo se presenta o revela la información en los estados financieros.²²
- 3.10 El Consejo ha recibido también información de que las entidades encuentran difícil ejercer el juicio sobre qué información debe presentarse en los estados enumerados en el párrafo 3.3(a) en lugar de ser revelada en las notas. En algunos casos, las Normas NIIF permiten que una entidad elija si proporcionar información en los estados financieros o en las notas. Sin embargo, parece que el siguiente uso de la terminología en las Normas NIIF está contribuyendo a estas dificultades en el ejercicio del juicio:
- (a) No existe una terminología clara usada para distinguir entre los estados enumerados en el párrafo 3.3(a) y el conjunto completo de estados financieros descritos en el párrafo 3.3 y así, en la práctica, se usa un conjunto de términos. Por ejemplo, "en el cuerpo de los estados financieros" y "estados financieros principales" se usan para los estados enumerados en el párrafo 3.3(a). Algunas partes han señalado que las Normas NIIF son, en ocasiones, poco claras sobre si los términos "estados financieros" y "estados" hacen referencia al conjunto completo de estados financieros o solo a los estados enumerados en el párrafo 3.3(a). El término "estados" se usa también para referirse a otros informes dentro del informe anual—por ejemplo, a un comentario de la gerencia o informe de riesgo.²³
 - (b) El término "presentar" se usa, a menudo, en las Normas NIIF para describir la introducción de información por separado en los estados enumerados en el párrafo 3.3(a), mientras que "revelar" se usa, a menudo, para describir la introducción de información en las notas. Algunas Normas NIIF contienen una sección separada titulada "presentación" que aborda la presentación en los estados enumerados en el párrafo 3.3(a), e "información a revelar" que aborda la información a revelar en los estados financieros, que habitualmente se proporciona en las notas.²⁴ El Consejo ha recibido información de que así es cómo se comprenden comúnmente los términos en la práctica. Aunque las Normas NIIF comúnmente utilizan estos términos de esta forma, no lo hacen de forma congruente.

²² Algunos ejemplos de esta investigación académica están identificados en *Efectos de los Formatos de Presentación y el Marco Conceptual del IASB* Hopkins (Kelley School of Business, Indiana University, 2014) disponible en: <http://www.ifrs.org/IFRS-Research/2014/Documents/Panel%20discussion%20-%20decision-useful%20information2.pdf>.

²³ Un ejemplo, de esto es el párrafo 21B de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.

²⁴ En algunos casos los requerimientos de información a revelar proporcionan flexibilidad para que una entidad presente información en los estados financieros principales o la revele en las notas.

Enfoques para abordar la cuestión

- 3.11 Esta subsección cubre los siguientes aspectos:
- (a) el uso del término "estados financieros principales" para los estados enumerados en el párrafo 3.3(a) (párrafos 3.14 a 3.19);
 - (b) el papel de estos estados financieros principales (párrafos 3.20 a 3.23);
 - (c) las implicaciones de ese papel (párrafo 3.24);
 - (d) el papel y contenido de las notas (párrafos 3.25 a 3.30); y
 - (e) el uso de los términos "presentar" y "revelar" (párrafos 3.31 y 3.32).
- 3.12 Este Documento de Discusión no analiza cambios posibles en la estructura y contenido de los estados financieros principales. El Consejo ha estado realizando investigación sobre si estos cambios son necesarios en su proyecto separado de Estados Financieros Principales [véase el párrafo 1.17(a)].
- 3.13 Además, este Documento de Discusión no analiza casos específicos de cuándo presentar información concreta en los estados financieros principales o cuándo revelarla en las notas. El Consejo puede considerar, en su Revisión a nivel de Normas del proyecto de Información a Revelar [párrafo 1.16(c)], si los requerimientos de información a revelar deberían requerir de forma explícita información a presentar en los estados financieros principales o en las notas.

Uso del término "estados financieros principales" para los estados enumerados en el párrafo 3.3(a)

- 3.14 Para abordar las preocupaciones planteadas sobre terminología del párrafo 3.10(a) y ayudar con la redacción de las Normas NIIF, la opinión preliminar del Consejo es que debe especificarse un término congruente para describir los estados enumerados en el párrafo 3.3(a).
- 3.15 El Consejo consideró cada uno de los términos siguientes:
- (a) estados financieros principales;
 - (b) cuerpo de los estados financieros;
 - (c) estados;
 - (d) conjunto de estados;
 - (e) estados financieros más importantes; y
 - (f) estados resumen.
- 3.16 La opinión preliminar del Consejo es que el término "estados financieros principales" es la mejor alternativa a los enumerados en el párrafo 3.15 por las razones siguientes:
- (a) El término parece ser bien entendido y ampliamente usado. Algunos de quienes respondieron al Proyecto de Norma *Marco Conceptual* insistieron al Consejo para que usara este término porque se utiliza habitualmente por la comunidad financiera para referirse a los estados enumerados en el párrafo 3.3(a).
 - (b) El término no se utiliza actualmente a otros efectos, por ejemplo, el término "estados" puede confundirse con un juego completo de estados financieros u otros informes financieros, tales como comentarios de la gerencia, como se explicaba en el párrafo 3.10(a).
 - (c) La introducción de un término nuevo puede crear confusión, y podría llevar tiempo a los interesados aceptar y reconocer su uso.
- 3.17 A algunos interesados les preocupa el uso del término "estados financieros principales" porque señalan que da a entender incorrectamente que otra información de los estados financieros es "secundaria" o menos importante. Sin embargo, el Consejo observa que podría mitigar estas preocupaciones:
- (a) Señalando que el término "principales" no pretende dar a entender que las notas son inferiores o que proporcionan información secundaria o menos importante. Más bien proporcionan información diferente y tienen un papel distinto.
 - (b) Explicando que el término "principales" refleja el hecho de que los estados financieros principales se proporcionan habitualmente al comienzo de los estados financieros de una entidad y que son generalmente el punto de partida para el análisis de esos estados financieros. Esto es porque los estados financieros principales proporcionan una visión global de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad, y, a menudo, las partidas de los estados financieros

que contienen ayudan a los usuarios de los estados financieros a orientarse por la información de apoyo de las notas actuando como un índice.

- 3.18 Algunos interesados no están de acuerdo en qué estados deberían constituir los estados financieros principales:
- (a) Algunos señalan que los estados financieros principales deberían consistir únicamente en el estado (o estados) del rendimiento financiero [es decir el estado (o estados) que presentan el resultado del período y otro resultado integral] y el estado de situación financiera, porque estos estados proporcionan un resumen completo de todos los elementos reconocidos de los estados financieros y comprenden partidas que cumplen las definiciones de los elementos.²⁵
 - (b) Algunos señalan que deberían consistir solo en el estado (o estados) del rendimiento financiero, el estado de situación financiera y el estado de cambios en el patrimonio. Algunos interesados han hecho saber al Consejo que esto es porque el estado de flujos de efectivo no tiene, a menudo, significado en las instituciones financieras.
 - (b) Algunos señalan que deberían consistir solo en el estado (o estados) del rendimiento financiero, el estado de situación financiera y el estado de flujos de efectivo.
 - (d) Otros indican que deberían consistir en todos los estados enumerados en el párrafo 3.3(a), junto con información sobre segmentos de operación.
- 3.19 Sin embargo, la opinión preliminar del Consejo es que en línea con la práctica y comprensión habitual, el término "estados financieros principales" debe usarse para referirse al conjunto de estados enumerados en el párrafo 3.3(a).

El papel de los estados financieros principales

- 3.20 El Consejo considera que los usuarios de los estados financieros prestan más atención a los estados financieros principales que a las notas porque:
- (a) los estados financieros principales se proporcionan habitualmente al comienzo de los estados financieros;
 - (b) los estados financieros principales dan una visión de la situación financiera, rendimiento financiero, flujos de efectivo y cambios en el patrimonio de una entidad y pueden utilizarse para identificar áreas que los usuarios pueden desear investigar con más profundidad;
 - (c) los estados financieros principales están en un formato más estandarizado que las notas y pueden, por ello, ser usado con mayor facilidad para hacer comparaciones entre entidades;
 - (d) la información de los estados financieros principales es algunas veces publicada antes que alguna de la información de las notas—por ejemplo, los anuncios de ganancias y notas de prensa, en ocasiones, resumen esa información y se emiten antes de publicar los estados financieros en conjunto; y
 - (e) la información de los estados financieros principales es más probable que esté incluida en la información reunida y proporcionada por recolectores de información que la información de las notas.
- 3.21 El Consejo observa que la evidencia de que los usuarios de los estados financieros prestan más atención a los estados financieros principales que a las notas implica que tienen diferentes roles en el cumplimiento del objetivo de los estados financieros. El Consejo sugiere que la definición del papel de los estados financieros principales:
- (a) ayudaría a que el Consejo decida qué información permitir y qué información requerir que se presente en los estados financieros principales; y
 - (b) contribuiría a que las entidades decidan si presentar una partida por separado en un estado financiero principal o si agregarla con otras partidas incluidas en los estados financieros principales.
- 3.22 La opinión preliminar del Consejo es que el papel de los estados financieros principales es proporcionar un resumen estructurado y comparable de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad que sea útil para:
- (a) obtener una visión global de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad;

²⁵ El párrafo 4.3 de Proyecto de Norma Marco Conceptual señala que los elementos de los estados financieros son activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos.

- (c) hacer comparaciones entre entidades y periodos sobre los que se informa; e
 - (c) identificar partidas o áreas dentro de los estados financieros sobre las que los usuarios buscarán información adicional en las notas.
- 3.23 El papel de los estados financieros principales ha sido extraído del objetivo de los estados financieros del Proyecto de Norma *Marco Conceptual*. Este objetivo no se refiere a proporcionar información sobre flujos de efectivo porque no están identificados como elementos separados de los estados financieros en el Proyecto de Norma *Marco Conceptual* (véase la explicación en los párrafos FC4.106 a FC4.110 y en el párrafo FC7.8(b) de los Fundamentos de las Conclusiones que acompañan al Proyecto de Norma *Marco Conceptual*).²⁶ Sin embargo, la información sobre el efectivo y los flujos de efectivo es importante para los usuarios de los estados financieros y, por ello, el Consejo recomienda que el estado de flujos de efectivo, que es identificado como un estado requerido según la NIC 1, debe señalarse como uno de los estados financieros principales.

Las implicaciones del papel de los estados financieros principales

- 3.24 Además de aclarar el papel de los estados financieros principales, la opinión preliminar del Consejo es que sería útil establecer las implicaciones de ese papel de forma siguiente:
- (a) la información en los estados financieros principales es más destacada que la de las notas;
 - (b) se asume que cada estado financiero principal estará incluido en un conjunto completo de estados financieros;
 - (c) todas las partidas de un estado financiero principal se describen en palabras y mediante importes monetarios, y se incluyen en los totales del estado;²⁷
 - (d) todos los elementos reconocidos están incluidos en los totales de los estados financieros principales; y
 - (e) una decisión sobre si presentar información en una partida separada de los estados financieros principales se realiza después de considerar el papel de éstos. Si la información no se muestra como una partida de los estados financieros principales porque está agregada allí con otra información, puede necesitar revelarse por separado en las notas.²⁸

El papel y contenido de las notas

- 3.25 El Consejo sugiere que la aclaración del papel de las notas:
- (a) ayudaría a que el Consejo decida qué información permitir y qué información requerir que se revele en las notas al establecer los requerimientos de información a revelar; y
 - (b) contribuiría a que las entidades decidan qué información revelar en las notas para explicar y complementar los estados financieros principales.
- 3.26 Algunos emisores de normas han realizado publicaciones que consideran el papel y contenido de las notas.²⁹ Habiendo considerado este trabajo y sus propias actividades de difusión externa e investigación, el Consejo observa que los interesados parecen compartir la opinión común de que un papel de las notas es proporcionar explicaciones adicionales de la información proporcionada en los estados financieros principales. Ejemplos de esta información explicativa adicional incluyen:
- (a) el desglose y conciliación de partidas en los estados financieros principales;
 - (b) descripciones de la naturaleza de las partidas incluidas en los estados financieros principales; e
 - (c) información sobre los métodos, supuestos y juicios usados al reconocer y medir las partidas incluidas en los estados financieros principales.
- 3.27 Además, el Consejo observa que los interesados parecen compartir la opinión común de que las notas complementan la información de los estados financieros principales incluyendo información adicional

²⁶ Los activos son elementos y el efectivo es un tipo de activo.

²⁷ Sobre la base del párrafo 5.2 del Proyecto de Norma *Marco Conceptual*.

²⁸ Se podrían desarrollar guías adicionales sobre esta implicación en otros proyectos de la Iniciativa de Información a Revelar (véanse los párrafos 3.12 y 3.13).

²⁹ Estos incluyen el Proyecto de Norma del FASB de 2014 *Marco Conceptual para la Información Financiera—Capítulo 8: Notas a los Estados Financieros* y Documento de Discusión del EFRAG. ANC y FRC de 2012 *Hacia una Marco de Información a Revelar para las Notas*.

necesaria para satisfacer el objetivo de los estados financieros. Ejemplos de esta información complementaria incluyen:

- (a) información sobre la naturaleza y amplitud de los elementos no reconocidos de una entidad; e
 - (b) información sobre la exposición de una entidad a varios tipos de riesgos, tales como riesgo de mercado o riesgo crediticio, que surgen de los elementos reconocidos y no reconocidos.
- 3.28 A la luz de los párrafos 3.26 y 3.27, la opinión preliminar del Consejo es que el papel de las notas es:
- (a) proporcionar información adicional necesaria para desglosar, conciliar y explicar las partidas reconocidas en los estados financieros principales; y
 - (b) complementar los estados financieros principales con otra información que sea necesaria para satisfacer el objetivo de los estados financieros.
- 3.29 La opinión preliminar del Consejo es que el papel de las notas como se describe en el párrafo 3.28 debe incluirse en una norma general de información a revelar con parte de la información complementaria y explicativa adicional enumerada en los párrafos 3.26 y 3.27. El Consejo observa que este papel sería congruente con los requerimientos existentes de la NIC 1 como se describe en los párrafos 3.5 y 3.6, y aclararía, en lugar de cambiar, esos requerimientos. El Consejo también observa que sería congruente con las guías propuestas en los párrafos 7.3 a 7.7 del Proyecto de Norma *Marco Conceptual* sobre el contenido de las notas, tal como se describe en el párrafo 3.7. La opinión preliminar del Consejo es que estas guías propuestas sobre el contenido de las notas deben incluirse también en una norma general de información a revelar para aclarar el papel de las notas y hacer normativas las guías propuestas.
- 3.30 A la luz de la opinión preliminar del Consejo de que debería definirse el término "estados financieros principales", el Consejo aclararía también que las notas son la parte de los estados financieros que no son los estados financieros principales.

Uso de los términos "presentar" y "revelar"

- 3.31 Como se mencionó en el párrafo 3.10(b), algunos interesados señalan que el Consejo debería aclarar los significados de los términos "presentar" y "revelar" al usarlos para describir la localización de la información en los estados financieros. El Consejo observó que el término "presentar" habitualmente describe la provisión de información en los estados financieros principales, mientras que "revelar" lo hace en las notas. No obstante, el Consejo observa que los términos no se utilizan actualmente de forma exclusiva de esta manera. El Consejo observa que la confusión puede surgir de la aclaración de cómo se usan "presentar" y "revelar" para indicar la localización de la información en los estados financieros y, a partir de ahí, utilizarlos de esta forma. Esto es porque existe solo una diferencia sutil entre los significados de estas dos palabras y cada una de ellas ya tiene un significado diferente y bien definido en las traducciones de la lengua inglesa. El Consejo también observa que si aclara el significado de las palabras, necesitaría modificar Normas existentes para asegurar que las palabras se aplican como están definidas. Esto sería una tarea que consumiría tiempo y podría dar lugar a un escaso beneficio global.
- 3.32 Sin embargo, al redactar las Normas en el futuro, la opinión preliminar del Consejo es que en lugar de usar los términos "presentar" y "revelar" para especificar por sí mismas la localización de la información en los estados financieros, debería especificarse también la localización pretendida—"en los estados financieros principales" o "en las notas".

Resumen de las opiniones y preguntas preliminares del Consejo para quienes respondan

Pregunta 4

Las opiniones preliminares del Consejo son que una norma general sobre información a revelar debería:

- especificar que los "estados financieros principales" son los estados de situación financiera, rendimiento financiero, cambios en el patrimonio y flujos de efectivo;
- describir el papel de los estados financieros principales y las implicaciones de ese papel como establecen los párrafos 3.22 y 3.24;
- comentar el papel de las notas como se establece en el párrafo 3.28, así como proporcionar ejemplos de información complementaria y explicativa adicional, a la que hacen referencia los párrafos 3.26 y 3.27; e
- incluir las guías sobre el contenido de las notas propuestas en los párrafos 7.3 a 7.7 del Proyecto de Norma *Marco Conceptual*, como se describe en el párrafo 3.7.

Además, las opiniones preliminares del Consejo son que:

- no debería establecerse el significado de "presentar" como presentado en los estados financieros principales y el significado de "revelar" como revelado en las notas; y
- si, cuando posteriormente se redacten las Normas NIIF, se utilizan los términos "presentar" y "revelar" al describir dónde proporcionar información en los estados financieros, se debería también especificar la localización deseada en los "estados financieros principales" o "en las notas".

¿Está de acuerdo con las opiniones preliminares del Consejo? ¿Por qué sí o por qué no? Si no está de acuerdo, ¿qué sugiere en su lugar y por qué?

Sección 4—Localización de la información

- 4.1 El Consejo ha recibido información de duplicidades y fragmentación de la información que pueden hacer que los estados financieros e informes anuales sean más difíciles de analizar y comprender. Esta sección analiza si una norma general de información a revelar debería incluir requerimientos sobre si y cuándo una entidad puede:
- (a) proporcionar información que sea necesaria para cumplir con las Normas NIIF fuera de los estados financieros (véanse los párrafos 4.2 a 4.24); o
 - (b) facilitar información que esté identificada como "información no preparada conforme a las NIIF", o mediante una etiqueta similar (para distinguirla de la información necesaria para cumplir con las Normas NIIF); dentro de los estados financieros (véanse los párrafos 4.25 a 4.39).

Introducción de la información necesaria para cumplir con las Normas NIIF fuera de los estados financieros

Requerimientos actuales

- 4.2 El párrafo 49 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* señala que una entidad identificará claramente los estados financieros y los diferenciará de otra información publicada en el mismo documento.
- 4.3 Algunas Normas NIIF³⁰ permiten que una entidad proporcione información específica requerida por las Normas fuera de los estados financieros siempre que:
- (a) la información se incorpore mediante referencias cruzadas desde los estados financieros a otros estados, tales como comentarios de la gerencia o informes de riesgo; y
 - (b) este otro estado esté disponible para los usuarios de los estados financieros intermedios en los mismos términos y al mismo tiempo que los estados financieros.
- 4.4 Dos Normas NIIF contienen requerimientos sobre hacer referencias cruzadas que difieren de lo establecido en el párrafo 4.3:
- (a) cuando una entidad adopta por primera vez las Normas NIIF, su primera información financiera intermedia puede incorporar información específica mediante referencias cruzadas a otro documento publicado (párrafo 32(b) de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*); y
 - (b) si una entidad participa en un plan de beneficios definidos que comparte riesgos entre entidades bajo control común, puede incorporar información específica sobre el plan mediante referencias cruzadas a la información a revelar en los estados financieros de otra entidad del grupo—si esos estados financieros de la entidad del grupo están disponibles para los usuarios de los estados financieros en los mismos términos y al mismo tiempo, o antes (párrafo 150 de la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*).

¿Cuál es la cuestión?

- 4.5 En algunas jurisdicciones y sectores industriales existe un solapamiento entre la información requerida por las Normas NIIF y la información requerida por la legislación o autoridades de regulación. La información a revelar sobre la remuneración de los directores es un ejemplo de solapamiento de requerimientos en algunas jurisdicciones. Algunas veces los requerimientos de regulación requieren que se publique información fuera de los estados financieros, por ejemplo, la información a revelar del Pilar 3 de Basilea para bancos se requiere que se incluya en un informe independiente.³¹ Esto significa que la información en un informe separado puede repetirse en los estados financieros.
- 4.6 El Consejo recibió información de que existe un conjunto de interpretaciones de cuándo las Normas NIIF permiten que se incorpore información en los estados financieros usando referencias cruzadas de los estados financieros a otro estado:

³⁰ Por ejemplo, véase el párrafo 21B de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* y el párrafo 31 de la NIIF 14 *Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas*.

³¹ Véase el párrafo 6 de la Parte 1 de los requerimientos de información a revelar del Pilar 3 revisado (<http://www.bis.org/bcbs/publ/d309.pdf>).

- (a) Algunos consideran que los requerimientos descritos en los párrafos 4.3 y 4.4 son excepciones que solo se aplican a información a revelar especificada.
 - (b) Otros piensan que hacer referencias cruzadas puede aplicarse de forma más general. Por ejemplo, aunque no existe permiso específico para hacerlo así en la NIIF 8 *Segmentos de Operación*, algunas entidades proporcionan su información de segmentos en los comentarios de la gerencia, con referencias cruzadas de los estados financieros.
- 4.7 Algunos de quienes respondieron al Documento de Discusión *Marco Conceptual* solicitaron al Consejo que proporcionara guías generales sobre cuándo es apropiado hacer referencias cruzadas y animar a hacerlo en esos casos. Algunos expresaron la opinión de que hacer referencias cruzadas debe incentivarse en algunos casos porque:
- (a) reduce la necesidad de duplicar información y puede acortar la información a revelar en los estados financieros y en el resto del informe anual; y
 - (b) destaca las relaciones entre componentes de la información y mejora su comprensibilidad.
- 4.8 No obstante, al Consejo le trasladaron preocupaciones sobre el hecho de que hacer referencias cruzadas excesivas o inapropiadas puede:
- (a) fragmentar los estados financieros y dificultar la comprensibilidad;
 - (b) dificultar la identificación de qué información es parte de los estados financieros;
 - (c) complicar la identificación de qué información ha sido auditada;
 - (d) hacer difícil encontrar o acceder a la información por referencias cruzadas, particularmente si están localizadas fuera de un paquete de información único—por ejemplo, si el material con referencias cruzadas está en el sitio web público de la entidad o en un informe independiente;
 - (e) incrementar el riesgo de que el material con referencias cruzadas no permanezca disponible durante el mismo tiempo que los estados financieros de los que es parte integrante; o
 - (f) socavar la información necesaria para cumplir con las Normas NIIF si esta información está colocada próxima a la información que es incongruente con las Normas NIIF—por ejemplo, información que no está medida de acuerdo con las Normas NIIF.

Enfoques para abordar la cuestión

- 4.9 La opinión preliminar del Consejo es que una norma general de información a revelar debería incluir un principio de que la información necesaria para cumplir con las Normas NIIF puede proporcionarse fuera de los estados financieros si esta información cumple los requerimientos siguientes:
- (a) se proporciona dentro del informe anual de la entidad;
 - (b) su localización fuera de los estados financieros hace el informe anual un conjunto más comprensible, los estados financieros permanecen comprensibles y la información está representada fidedignamente; y
 - (c) está claramente identificada e incorporada en los estados financieros mediante una referencia cruzada que se hace en los estados financieros.
- 4.10 El término "informe anual" no está actualmente definido en las Normas NIIF. La opinión preliminar del Consejo es que el informe anual de una entidad debe describirse como un paquete de información único emitido por esa entidad que incluye los estados financieros y tiene límites similares a los descritos en la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 720 (revisada) *Las Responsabilidades del Auditor en Relación con Otra Información* (descritos en los párrafos 4.20 y 4.21). El Consejo no ha analizado la información financiera intermedia en detalle durante este proyecto, pero observa que un informe intermedio podría ser también descrito como un paquete de información único emitido por una entidad y que el principio del párrafo 4.9 podría aplicarse de forma similar a un informe intermedio.
- 4.11 El Consejo observa que el principio del párrafo 4.9 puede no abordar todas las preocupaciones de los interesados sobre duplicidades—algunas de las cuales han surgido de la existencia de requerimientos similares, pero no idénticos en las Normas NIIF y requerimientos de regulación. Por ejemplo, un regulador puede requerir que una entidad revele información que sea similar a la requerida por las Normas NIIF, pero no la misma. La entidad todavía tendría que cumplir con ambos requerimientos, pero no podría utilizar referencias cruzadas para evitar duplicidades en este caso. Además, podría haber requerimientos locales en una jurisdicción que limitan que una entidad proporcione la información necesaria para cumplir con las Normas NIIF fuera de los estados financieros.
- 4.12 Al desarrollar el principio descrito en el párrafo 4.9, el Consejo analizó:

- (a) cuándo sería apropiado proporcionar la información necesaria para cumplir con las Normas NIIF fuera de los estados financieros (párrafos 4.13 y 4.14);
- (b) si desarrollar un principio o proporcionar requerimientos específicos de las Normas NIIF (párrafos 4.15 a 4.18);
- (c) si limitar la localización de la información por referencias cruzadas (párrafos 4.19 a 4.23); y
- (d) cómo identificar la información por referencias cruzadas (párrafo 4.24).

Cuándo sería apropiado proporcionar la información necesaria para cumplir con las Normas NIIF fuera de los estados financieros

- 4.13 El Consejo sugiere que puede ser apropiado proporcionar la información necesaria para cumplir con las Normas NIIF fuera de los estados financieros, pero dentro del informe anual, si, por ejemplo:
- (a) destaca las relaciones entre componentes de la información que pueden mejorar su comprensibilidad; o
 - (b) reduce duplicidades de información.
- 4.14 Sin embargo, las entidades pueden necesitar la limitación del uso de referencias cruzadas porque su utilización excesiva o inapropiada fragmenta los estados financieros y dificulta la comprensibilidad.

Un principio versus requerimientos específicos

- 4.15 El Consejo consideró si un principio sobre cuándo una entidad puede proporcionar información fuera de los estados financieros debe ser aplicable en las Normas NIIF o si debe aplicarse por el Consejo caso por caso—es decir, si el Consejo debe utilizar el principio solo para determinar si permitir la realización de referencias cruzadas para requerimientos concretos de las Normas.
- 4.16 La razón más común para que una entidad proporcione información fuera de los estados financieros parece ser evitar la duplicidad de información que es también requerida por legislación o autoridades de regulación (véase el párrafo 4.5). Los requerimientos legales y de regulación varían entre jurisdicciones y sectores industriales y podrían cambiar a lo largo del tiempo. Un principio que se aplica en todas las Normas NIIF tendría las siguientes ventajas sobre el uso de los requerimientos específicos en las Normas:
- (a) las entidades podrían ejercer el juicio al aplicarlo a sus circunstancias específicas;
 - (b) el Consejo no necesitaría hacer cambios continuos en las Normas en respuesta a cambios en requerimientos establecidos por la legislación o por las autoridades de regulación; y
 - (c) los requerimientos no necesitarían duplicarse en las Normas, lo que evitaría posibles incongruencias que surgen en la forma en que dichas Normas describen los requerimientos.
- 4.17 El Consejo observa que tener requerimientos específicos en las Normas solo sería preferible a tener un principio si:
- (a) el principio no fuera suficientemente restrictivo, o si fuera aplicado inapropiadamente, ya que podría conducir a la realización excesiva o inadecuada de referencias, como se describe en el párrafo 4.8; o
 - (b) la información recibida sugiere que hacer referencias cruzadas es solo apropiado en circunstancias limitadas concretas.
- 4.18 Si se incluye un principio en una norma general de información a revelar, podría ser posible eliminar los requerimientos específicos en las Normas descritas en el párrafo 4.3. Cualquiera de estos cambios necesitaría tramitarse a través del procedimiento a seguir del Consejo para la modificación de Normas.

Limitaciones sobre la localización de información por referencias cruzadas

- 4.19 La mayoría de las Normas que permiten referencias cruzadas para información específica (véase el párrafo 4.3) requiere que la información esté disponible para los usuarios en los mismos términos³² que en los estados financieros y al mismo tiempo. El Consejo estuvo de acuerdo con las preocupaciones expresadas en el párrafo 4.8(d) de que puede ser difícil encontrar o acceder a información si se localiza fuera de un

³² El párrafo FC10 de la NIC 34 *Información Financiera Intermedia* aclara que "en los mismos términos" significa "... que los usuarios de los estados financieros deberían tener acceso al material referenciado en las mismas condiciones que tengan para acceder a los estados financieros a los que se hace referencia".

paquete de información único. Por consiguiente, la opinión preliminar del Consejo es que un principio debería solo permitir el uso de referencias cruzadas para incorporar información localizada dentro del informe anual. El Consejo observa que si se requiriese que una entidad publique información fuera del informe anual para cumplir los requerimientos de regulación, cualquier información necesaria para cumplir con las Normas NIIF todavía necesitaría repetirse en el informe anual. Por ejemplo, un banco no podría incorporar información en los estados financieros mediante referencias cruzadas a su informe del Pilar 3 de Basilea en su sitio web, incluso si este informe se emitiera al mismo tiempo que el informe anual. El Consejo reconoce, además, que limitar el principio a la información localizada en el informe anual no permitiría requerimientos como los identificados en el párrafo 4.4, cuando las Normas NIIF permiten específicamente referencias cruzadas de información fuera del informe anual. Por ello, el Consejo necesitaría considerar estos requerimientos por separado.

- 4.20 Como se analizó en el párrafo 4.10, las Normas NIIF se refieren a un "informe anual", pero no lo definen. El Consejo analizó la siguiente descripción de un informe anual contenida en el párrafo 12(a) de la NIA 720 (Revisada):³³

Informe anual—Un documento, o combinación de documentos, preparado habitualmente sobre una base anual por la gerencia o los encargados de la gobernanza de acuerdo con la ley, regulación o costumbre, el propósito del cual es proporcionar a los propietarios (o interesados similares) información sobre las operaciones de la entidad y resultados financieros y situación financiera de la entidad como se establece en los estados financieros. Un informe anual contiene o acompaña a los estados financieros y al informe del auditor relacionado y habitualmente incluye información sobre los desarrollos de la entidad, sus perspectivas, riesgos e incertidumbres de futuro, una declaración del órgano de gobierno de la entidad, e informes que cubren temas de gobierno.³⁴

- 4.21 Los párrafos A1 a A5 de la NIA 720 (Revisada) proporcionan guías adicionales para apoyar la descripción de un informe anual, incluyendo ejemplos de documentos que pueden formar parte del informe anual y otros informes separados que habitualmente no. Estos párrafos también aclaran que la ley, regulación o costumbre podrían requerir que la entidad informe a los propietarios mediante un solo documento (denominado "informe anual" o de otra forma) o mediante dos o más documentos separados que en combinación sirven al mismo propósito.
- 4.22 Desde que el Consejo analizó el principio del párrafo 4.9, se ha analizado y finalizado un Proyecto de Norma de modificaciones propuestas a las NIIF 8 y NIC 34 titulado *Mejoras a la NIIF 8 Segmentos de Operación* (emitido en marzo de 2017) que propone incluir el siguiente párrafo 19B en la NIIF 8 que describe el paquete de información anual de una entidad:

El paquete de información anual de una entidad es un conjunto de uno o más documentos que:

- (a) se publica aproximadamente al mismo tiempo que los estados financieros anuales de la entidad;
- (b) comunica los resultados anuales de la entidad a los usuarios de sus estados financieros; y
- (c) se encuentra públicamente disponible, por ejemplo, en el sitio web de la entidad o en sus registros ante los entes reguladores.

Además de los estados financieros anuales, el paquete de información anual puede incluir un comentario de la gerencia, comunicados de prensa, comunicaciones previas, presentaciones a los inversores e información a efectos de registro ante los entes reguladores.

- 4.23 La descripción del Consejo de un "paquete de información anual" del párrafo 4.22 es más amplia que su descripción de un "informe anual" del párrafo 4.10. El Consejo puede incorporar, en el principio del párrafo 4.9, el término más amplio "paquete de información anual" propuesto en el Proyecto de Norma de modificaciones propuestas a la NIIF 8 y NIC 34 dependiendo de la información que reciba sobre ese documento.

Identificación de información por referencias cruzadas

- 4.24 El Consejo sugiere las siguientes formas mediante las cuales se podría identificar claramente la información necesaria para cumplir las Normas NIIF que ha sido proporcionada fuera de los estados financieros [para cumplir el requerimiento del párrafo 4.9 (c)]:
- (a) proporcionar en los estados financieros una lista de cualquier información que forme parte de los estados financieros y se incorpore a ellos mediante referencias cruzadas, junto con su declaración de cumplimiento con las Normas NIIF;³⁵

³³ En el momento del análisis del Consejo, la NIA 720 (Revisada) *Las Responsabilidades del Auditor en Relación con Otra Información* no se había emitido y, por ello, el Consejo analizó una versión previa, aunque casi idéntica, de esta descripción.

³⁴ La NIA 720 (Revisada) trata de las responsabilidades del auditor relativas a otra información incluida en un informe anual de una entidad y describe otra información por referencia a esta definición de un informe anual.

³⁵ El párrafo 16 de la NIC 1 requiere que una entidad cuyos estados financieros cumplan las Normas NIIF efectuará, en las notas, una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento.

- (b) identificar claramente la información por referencias cruzadas como información necesaria para cumplir con las Normas NIIF y que forma parte de los estados financieros;
- (c) asegurar que las referencias cruzadas en los estados financieros claramente identifican y describen la información con la que se relaciona; y
- (d) garantizar que la información por referencias cruzadas permanece disponible a lo largo del tiempo como parte del informe anual.

Provisión de la información identificada como no elaborada conforme a las NIIF en los estados financieros

- 4.25 Esta subsección analiza si una norma general de información a revelar debería incluir requerimientos sobre cuándo puede proporcionar una entidad información identificada como "información no elaborada conforme a las NIIF", o mediante una etiqueta similar, en los estados financieros para distinguirla de la información necesaria para cumplir con las Normas NIIF. La Sección 5 analiza si una norma general de información a revelar debería describir cómo pueden presentarse las medidas del rendimiento fielmente en los estados financieros. Si la información identificada como información no elaborada conforme a las NIIF también encaja en la descripción de una medida del rendimiento dada en el párrafo 5.2, también se aplicará el análisis de la Sección 5 *Uso de medidas del rendimiento en los estados financieros*.

Requerimientos actuales

- 4.26 La NIC 1 señala que:
- (a) se supone que la aplicación de las Normas NIIF, con la información a revelar adicional cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable (párrafo 15 de la NIC 1);
 - (b) una presentación razonable requiere que una entidad proporcione información adicional, cuando el cumplimiento con los requerimientos específicos de las Normas NIIF resulte insuficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender el impacto de transacciones concretas, así como de otros sucesos y condiciones, sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad [párrafo 17(c) de la NIC 1]; y
 - (c) una entidad proporcionará información adicional si es relevante para la comprensión de los estados financieros (párrafos 55, 85 y 112(c) de la NIC 1).

Además, algunas otras Normas NIIF señalan que una entidad revelará información adicional si fuera necesario para cumplir el objetivo de información a revelar en esa Norma.³⁶

¿Cuál es la cuestión?

- 4.27 Algunas entidades incluyen información identificada como "información no elaborada conforme a las NIIF", "no forma parte de los estados financieros", o usando etiquetas similares, dentro de sus estados financieros. Esta información puede también estar sin auditar. Algunos ejemplos son:
- (a) medidas financieras resumen del rendimiento financiero, situación financiera o flujos de efectivo de una entidad [es decir, medidas financieras como se describe en la Sección 5 (véase el párrafo 5.2)] que no están especificadas en las Normas NIIF, o se miden sobre una base incongruente con las Normas NIIF;
 - (b) medidas no financieras de operaciones usadas por la gerencia—por ejemplo, cuotas de mercado, rotación del personal, número de unidades vendidas por empleado; e
 - (c) información referida al futuro³⁷—por ejemplo, expectativas de la gerencia sobre ventas futuras.
- 4.28 Además, reguladores nacionales o emisores de normas requieren, en ocasiones, revelar información adicional, por ejemplo, información a revelar detallada sobre las compensaciones de los directores de la entidad.

³⁶ Por ejemplo, véase el párrafo 92 de la NIIF 16 *Arrendamientos*.

³⁷ El párrafo 7.4 del Proyecto de Norma Marco Conceptual actualmente propone que "En los estados financieros se incluye información referida al futuro sobre transacciones y sucesos probables o posiblemente futuras solo si proporciona información relevante sobre los activos, pasivos y patrimonio de la entidad que existía al final del periodo o durante este (incluso si no están reconocidos), o ingresos y gastos del periodo".

- 4.29 Algunos interesados han señalado que parte de esta información parece ir más allá de lo que es necesario para cumplir con las Normas NIIF. Estos han solicitado al Consejo que aclare si esta información puede localizarse en los estados financieros. Esta información es, en ocasiones, denominada por los interesados como información no elaborada conforme a las NIIF.
- 4.30 Algunas entidades colocan la información adicional en sus estados financieros porque consideran que mejora la claridad—por ejemplo, agrupan la información relacionada para proporcionar una explicación más integral. Este razonamiento es similar al usado por entidades en apoyo de proporcionar información fuera de los estados financieros (véase el párrafo 4.7).
- 4.31 Al Consejo le han transmitido las siguientes preocupaciones sobre incluir información adicional que va más allá de la información necesaria para cumplir con las Normas NIIF en los estados financieros:
- (a) esta información adicional podría disimular o socavar otra información en los estados financieros, concretamente si es incongruente con las Normas NIIF o más importante que la necesaria para cumplir con las Normas NIIF;
 - (b) los usuarios podrían encontrar difícil la identificación de qué información forma parte de los estados financieros y ha sido auditada; y
 - (c) la introducción de demasiada información adicional, incluso si se destaca claramente como información no elaborada conforme a las NIIF, puede hacer que los estados financieros parezcan fragmentados.
- 4.32 Algunos reguladores de valores internacionales, nacionales y regionales han emitido guías sobre la introducción de información no elaborada conforme a las NIIF en los estados financieros y otros documentos—por ejemplo, comunicados de prensa. Algunas de estas guías restringen o colocan condiciones para la introducción de información no elaborada conforme a las NIIF en los estados financieros.

Enfoques para abordar la cuestión

- 4.33 El Consejo observa que existen tres categorías de información en los estados financieros:
- (a) Categoría A—información requerida de forma específica por las Normas NIIF;
 - (b) Categoría B—información adicional necesaria para cumplir con las Normas NIIF (véase el párrafo 4.26); y
 - (c) Categoría C—información adicional que no está en la Categorías A o B. Esta incluye información que es incongruente con las Normas NIIF (véase el párrafo 4.39) y cierta información no financiera.
- 4.34 El Consejo observa que los reguladores y otros interesados describen la información no elaborada conforme a las NIIF de diferentes formas. Algunos interesados describen la información no elaborada conforme a las NIIF como cualquier información que no es requerida de forma específica por las Normas NIIF. Estos señalan que las dos Categorías B y C comprenden información no elaborada conforme a las NIIF. Otros interesados, sin embargo, la describen como cualquier información que no es necesaria para cumplir con las Normas NIIF. Indican que solo la Categoría C comprende información no elaborada conforme a las NIIF.
- 4.35 Aunque el Consejo está de acuerdo con la última opinión—que solo la Categoría C debe describirse como información no elaborada conforme a las NIIF—sugiere el uso de ese término con cuidado debido a las opiniones distintas sobre su significado.
- 4.36 En el párrafo 4.9, el Consejo observa que en algunas circunstancias puede ser apropiado proporcionar la información necesaria para cumplir con las Normas NIIF fuera de los estados financieros e incorporarla en los estados financieros mediante referencias cruzadas. El Consejo observa que consideraciones similares se aplican a la introducción de información adicional en los estados financieros. Por consiguiente, el Consejo sugiere que no debería prohibir que toda la información de la Categoría C se proporcione en los estados financieros.
- 4.37 El Consejo también observa que prohibir información a revelar adicional de la Categoría C puede ser operativamente difícil porque la Categoría B puede interpretarse ampliamente—por ejemplo, el requerimiento para las entidades de proporcionar información relevante para la comprensión de los estados financieros [véase el párrafo 4.26(c)] es un requerimiento amplio. Por consiguiente, puede ser difícil determinar si cierta información cae dentro de la Categoría B o de la C. El Consejo ha concluido previamente que prohibir que las entidades revelen información no significativa, que caería dentro de la

Categoría C, no es operativo.³⁸ De forma análoga, el Consejo observa que no sería operativo requerir que una entidad identifique toda la información de la Categoría C incorporada en los estados financieros, lo que incluiría la identificación de toda la información no significativa. No obstante, el Consejo está de acuerdo con las preocupaciones expresadas en el párrafo 4.31 y sugiere que las entidades intenten minimizar la información de la Categoría C en los estados financieros.

4.38 No obstante, el Consejo observa que una entidad puede identificar información en los estados financieros como información no elaborada conforme a las NIIF, o mediante una etiqueta similar, para distinguirla de la información necesaria para cumplir con las Normas NIIF (es decir, que la entidad ha identificado como Categoría C). El Consejo también observa que esta distinción podría ser útil para los usuarios de los estados financieros si una entidad no incluye información de la Categoría C. La opinión preliminar del Consejo es que, si una entidad identifica información de esta forma, una norma general de información a revelar debería requerir que la entidad:

- (a) identifique con claridad esta información como no preparada de acuerdo con las Normas NIIF y, si procede, como no auditada;³⁹
- (b) proporcione una lista de esta información, junto con la declaración de cumplimiento con las Normas NIIF; y
- (c) explique por qué la información es útil y ha sido incluida en los estados financieros. Para que la información sea útil, debe cumplir con las características cualitativas de la información financiera (es decir, debe ser relevante y representada fielmente).

El Consejo sugiere que la información adicional proporcionada de acuerdo con los requerimientos de la NIC 1 (es decir, información de Categoría B) no debe identificarse por una entidad de esta forma.

4.39 El Consejo no analizó si debe requerirse que una entidad identifique información de Categoría C de acuerdo con los párrafos 4.38(a) a (c) en circunstancias específicas. Además, el Consejo no analizó si prohibir la introducción de la información de Categoría C específica en los estados financieros, o colocar restricciones adicionales para ello.⁴⁰ El Consejo observa que puede tener intención de considerar restricciones adicionales aplicables a la información que es incongruente con las Normas NIIF—por ejemplo, porque se mide sobre una base diferente. Los ejemplos siguientes ilustran posibles escenarios de cuándo una entidad puede decidir o que se le requiera, proporcionar información adicional sobre planes de pensiones que se miden sobre una base diferente a las Normas NIIF:

- (a) una entidad puede decidir o requerírsele, proporcionar información adicional sobre sus planes de pensiones que no se miden de acuerdo con la NIC 19, por ejemplo, medidos sobre la base de cómo el regulador local de pensiones calcula la obligación por pensiones de la entidad; o
- (b) una entidad podría proporcionar información adicional porque no está de acuerdo con algunos de los requerimientos de la NIC 19, o porque quiere incluir información sobre el pasivo de la NIC 19 determinado usando una técnica de valoración alternativa o suposiciones que no son congruentes con los requerimientos de las Normas NIIF.

Puede haber una variedad de opiniones sobre la aceptabilidad de incluir estos tipos de información adicional en los estados financieros, incluyendo si esa información es incongruente con las Normas NIIF. El Consejo está solicitando información sobre si prohibir o restringir la introducción en los estados financieros de cualquier tipo de información.

Resumen de las opiniones y preguntas preliminares del Consejo para quienes respondan

³⁸ En el párrafo FC30F de la NIC 1 el Consejo observó: "Las modificaciones no prohíben realmente que las entidades revelen información sin importancia relativa, porque el Consejo piensa que este requerimiento no sería operativo, sin embargo, las modificaciones enfatizan que la información a revelar no debe dar lugar a que se disimule información significativa".

³⁹ Las Normas NIIF no requieren que se audite ninguna información para que se señale que los estados financieros cumplen con las Normas NIIF. Por ello, este Documento de Discusión no analiza si esta información debe auditarse o no.

⁴⁰ La NIC 1 ya contiene algunas restricciones sobre subtotales en los estados del rendimiento financiero y situación financiera (véase el párrafo 5.6).

Pregunta 5

La opinión preliminar del Consejo es que una norma general de información a revelar debería incluir un principio de que una entidad puede proporcionar información que es necesaria para cumplir con las Normas NIIF fuera de los estados financieros si la información cumple los requerimientos de los párrafos 4.9(a) a (c).

- (a) ¿Está de acuerdo con la opinión preliminar del Consejo? ¿Por qué sí o por qué no? Si no está de acuerdo, ¿qué alternativa (o alternativas) sugiere y por qué?
- (b) ¿Puede proporcionar cualquier ejemplo de escenarios específicos, distintos de los actualmente incluidos en las Normas NIIF (véanse los párrafos 4.3 y 4.4), para los que considera que una entidad debería, o no debería, ser capaz de proporcionar información necesaria para cumplir con las Normas NIIF fuera de los estados financieros? ¿Por qué? ¿Cumplirían esos escenarios los criterios de los párrafos 4.9(a) a (c)?

Pregunta 6

La opinión preliminar del Consejo es que una norma general sobre información a revelar:

- no debería prohibir que una entidad incluya información en sus estados financieros que ha identificado como "información no elaborada conforme a las NIIF" o mediante una etiqueta similar, para distinguirla de la necesaria para cumplir con las Normas NIIF; pero
- debería incluir requerimientos sobre la forma en que una entidad proporciona esta información, como se describe en los párrafos 4.38(a) a (c).

¿Está de acuerdo con la opinión preliminar del Consejo? ¿Por qué sí o por qué no? Si no está de acuerdo, ¿qué alternativa (o alternativas) sugiere y por qué?

Pregunta 7

El Consejo no analizó si debe requerirse que cualquier información específica—por ejemplo, información que es incongruente con las Normas NIIF— se identifique como se describe en los párrafos 4.38(a) a (c) o debe prohibirse que se incluya en los estados financieros.

¿Considera que el Consejo debería prohibir la introducción de cualquier tipo específico de información adicional en los estados financieros? Si es así, ¿qué información adicional, y por qué?

Sección 5— Uso de las medidas del rendimiento en los estados financieros

- 5.1 Esta sección analiza si una norma general de información a revelar debería incluir requerimientos adicionales con respecto a la presentación razonable de medidas del rendimiento en los estados financieros.⁴¹
- 5.2 A efectos de este Documento de Discusión, el término "medida del rendimiento" se refiere a cualquier medida financiera resumen del rendimiento financiero, situación financiera o flujos de efectivo de una entidad.⁴² Las medidas del rendimiento son comúnmente usadas para comparar el rendimiento de una entidad contra los objetivos de la gerencia o contra el rendimiento de otras entidades. Las entidades, a menudo, usan estas medidas al comunicarse con los usuarios de los estados financieros y a efectos de determinar la compensación de la gerencia.
- 5.3 En su proyecto de Estados Financieros Principales [véase el párrafo 1.17(a)], el Consejo ha estado considerando si son necesarios cambios en la estructura y contenido de los estados financieros principales, incluyendo el uso de medidas del rendimiento. Por esta razón, el Consejo no incluye un análisis integral en este Documento de Discusión sobre las medidas del rendimiento que se presentan comúnmente como partidas o subtotales en los estados financieros principales. Esta sección, en su lugar, se centra en los requerimientos generales para la presentación razonable de las medidas del rendimiento en los estados financieros. Sin embargo, el Consejo está aprovechando la oportunidad de esta consulta pública para solicitar información sobre dos cuestiones específicas consideradas por el Consejo durante sus análisis sobre las medidas del rendimiento a efectos de informar su proyecto de Estados Financieros Principales y complementar su investigación en ese proyecto (véanse los párrafos 5.18 a 5.28). En esta etapa, el Consejo no está solicitando información sobre la estructura y contenido de los estados financieros principales, excepto como se especifica en las preguntas incluidas en este Documento de Discusión.

Requerimientos y guías actuales

- 5.4 Las Normas NIIF especifican algunos importes que son usados comúnmente como medidas del rendimiento—por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias, resultado del periodo y ganancias por acción.
- 5.5 Además, la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, requiere que una entidad:
- (a) Presente partidas, encabezamientos y subtotales:
 - (i) en el estado (o estados) que presenta el resultado del periodo y otro resultado integral [el estado (o estados) del rendimiento financiero] cuando esta presentación es relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad (párrafo 85 de la NIC 1); y
 - (ii) en el estado de situación financiera cuando esta presentación sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad (párrafo 55 de la NIC 1).
 - (c) Proporcione información adicional en las notas si es relevante para la comprensión de los estados financieros [párrafo 112(c) de la NIC 1].
- 5.6 En diciembre de 2014, el Consejo publicó modificaciones a la NIC 1 [véase el párrafo 1.15(a)], que añadieron los requerimientos siguientes para la presentación de subtotales de acuerdo con los párrafos 55 y 85 de la NIC 1 (véanse los párrafos 55A, 85A y 85B de la NIC 1):
- (a) Los subtotales:
 - (i) comprenderán partidas de los estados financieros formadas por importes reconocidos y medidos de acuerdo con las Normas NIIF;
 - (ii) se presentarán y denominarán de forma que las partidas que constituyen el subtotal sean claras y comprensibles;
 - (iii) serán congruentes de periodo a periodo; y

⁴¹ Esta presentación razonable requiere la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el *Marco Conceptual*. (véase el párrafo 15 de la NIC 1).

⁴² Como referencia en este Documento de Discusión el término "medida del rendimiento" ha sido usada para referirse a medidas financieras de la situación financiera y flujos de efectivo de una entidad, así como del rendimiento financiero de una entidad.

- (iv) no se mostrarán más destacados que los subtotales y totales específicamente requeridos por las Normas NIIF para ese estado.
 - (b) Las entidades deben conciliar cualesquiera subtotales adicionales en el estado (o estados) que presentan el resultado del periodo y otro resultado integral con subtotales o totales requeridos en las Normas NIIF para ese estado.
- 5.7 Los párrafos 37 a 40 del Documento de Práctica de las NIIF *Comentarios de la Gerencia* proporcionan guías sobre el uso de las medidas e indicadores del rendimiento en los comentarios de la gerencia. Éstos describen medidas del rendimiento como mediciones cuantificadas que reflejan los factores de éxito fundamentales de una entidad.

¿Cuál es la cuestión?

- 5.8 Muchas de las medidas del rendimiento comúnmente presentadas como subtotales en el estado (o estados) del rendimiento financiero—por ejemplo, ganancia bruta, ganancia operativa, y ganancias antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA, por sus siglas en inglés)—no están especificadas en las Normas NIIF. Además, algunas entidades utilizan formas modificadas de medidas usadas comúnmente—por ejemplo, ganancia operativa ajustada o EBITDA ajustada. Las medidas del rendimiento que no están especificadas mediante Normas NIIF son, en ocasiones, denominadas como no elaboradas conforme a las NIIF, no elaboradas conforme a los PCGA, medidas del rendimiento alternativas o ajustadas.
- 5.9 El hecho de que una variedad de medidas del rendimiento se use por entidades en sus estados financieros y en otras comunicaciones con usuarios de los estados financieros—tal como comunicados de ganancias, comunicados de prensa y presentaciones de accionistas—es actualmente el sujeto de amplio debate e interés. Los reguladores y usuarios de los estados financieros están examinando cada vez más si estas medidas del rendimiento proporcionan información útil o engañosa.
- 5.10 El Consejo ha recibido información de que la mayoría de los usuarios de los estados financieros apoyan que las entidades tengan cierta flexibilidad para presentar las medidas del rendimiento, siempre que éstas no sean engañosas y representen fielmente el rendimiento de la entidad. Los usuarios que apoyan que las entidades tengan flexibilidad para hacerlo así porque estas medidas del rendimiento pueden proporcionar información adicional, para comprender mejor:
 - (a) El rendimiento financiero y la situación financiera de una entidad. Algunas entidades y usuarios señalan que un conjunto estandarizado de medidas especificadas en las Normas NIIF no puede cubrir todas las necesidades de presentación de la información de todas las entidades.
 - (b) La opinión de la gerencia de lo que es importante para la entidad, así como una mejor comprensión de cómo se gestiona el negocio.
- 5.11 No obstante, algunos usuarios de los estados financieros han planteado su preocupación sobre algunas medidas del rendimiento. En concreto, han expresado su preocupación de que:
 - (a) sea difícil comprender cómo se calculan algunas medidas del rendimiento porque no se explican por la entidad los cálculos, o las medidas del rendimiento se etiquetan de forma poco clara;
 - (b) no está clara la forma en que algunas medidas del rendimiento se relacionan con otros importes en los estados financieros;
 - (c) es complicado comparar algunas medidas del rendimiento entre periodos sobre los que se informa porque la entidad no calcula estas medidas de forma congruente;
 - (d) es problemático comparar algunas medidas del rendimiento reveladas por diferentes entidades porque estas medidas no reflejan definiciones estandarizadas—por ejemplo, el cálculo de la EBITDA difiere entre entidades;
 - (e) algunas medidas del rendimiento se proporcionan más destacadas que medidas del rendimiento especificadas por las Normas NIIF; y
 - (f) algunas medidas del rendimiento son engañosas porque no presentan una representación neutral de la entidad.
- 5.12 La mayoría de las preocupaciones citadas por los usuarios de los estados financieros se relacionan con el uso de medidas del rendimiento en el estado (o estados) del rendimiento financiero. Se ha expresado cierta preocupación sobre el uso de estas medidas en el estado de situación financiera, y ha habido incluso preocupación sobre el uso de medidas del rendimiento en otros estados financieros principales o en las notas.

- 5.13 En el estado (o estados) del rendimiento financiero, algunas entidades etiquetan las partidas de los estados financieros como que tienen lugar de forma no recurrente, inusual o infrecuente. Las entidades, en ocasiones, también usan subtotales denominados "ganancias normalizadas", "ganancias subyacentes" o "ganancia ajustada", que excluyen estas partidas de los estados financieros. El Consejo ha recibido información de los usuarios de los estados financieros de que la separación de partidas que tienen lugar de forma inusual o infrecuente puede ayudarles cuando pronostican flujos de efectivo futuros. Sin embargo, el Consejo ha recibido las siguientes reservas sobre la separación de esas partidas:
- (a) las transacciones habitualmente identificadas como "infrecuentes" ocurren con demasiada frecuencia como para que se justifique esa etiqueta;
 - (b) esta clasificación se usa de forma incongruente por las entidades a lo largo del tiempo y en comparación con otras entidades;
 - (c) se puede proporcionar información insuficiente sobre los efectos de estas partidas, por ejemplo, puede mostrarse su efecto sobre la ganancia operativa, pero no sobre otras partidas de los estados financieros tales como gastos financieros o impuestos; y
 - (d) aunque los gastos se clasifican, a menudo, como inusuales o infrecuentes, los ingresos rara vez se clasifican de esta forma, así, estas medidas pueden presentar una visión sesgada de la situación financiera o del rendimiento de una entidad.

Enfoques para abordar la cuestión

- 5.14 Una medida del rendimiento utilizada por una entidad puede caer dentro de cualquiera de las tres Categorías A a C descritas en el párrafo 4.33 de la Sección 4 *Localización de la Información*. Esto es, puede:
- (a) especificarse en las Normas NIIF (Categoría A);
 - (b) no especificarse en las Normas NIIF, pero ser necesaria para cumplir con las Normas NIIF, por ejemplo, porque la medida del rendimiento es relevante para comprender los estados financieros (Categoría B); o
 - (c) información adicional, distinta de (a) o (b) (Categoría C).
- 5.15 Los usuarios de los estados financieros han señalado al Consejo que las medidas del rendimiento son útiles, tanto en los estados financieros principales como en las notas, siempre que no sean engañosas. Por consiguiente, el Consejo sugiere que una norma general de información a revelar no debería prohibir el uso de tipos específicos de medidas del rendimiento, incluyendo las de la Categoría C. No obstante, el Consejo observa que es importante abordar las preocupaciones descritas en el párrafo 5.11.
- 5.16 El Consejo observa que la utilidad de una medida del rendimiento para los usuarios de los estados financieros depende del tipo de entidad, las razones para el uso de esa medida del rendimiento, la forma en que se presenta o revela en los estados financieros (incluyendo su localización y destacado relativo), cómo se calcula y con qué claridad se describe. Sin embargo, para abordar las preocupaciones enumeradas en los párrafos 5.11 y 5.13, la opinión preliminar del Consejo es que una norma general de información a revelar debería incluir requerimientos que aseguren que todas las medidas del rendimiento se presentan razonablemente en los estados financieros.
- 5.17 Al desarrollar los requerimientos, el Consejo analizó:
- (a) dos preocupaciones específicas sobre partidas o subtotales en el estado (o estados) del rendimiento financiero (véanse los párrafos 5.18 a 5.28); y
 - (b) requerimientos generales para todas las medidas del rendimiento en los estados financieros (véanse los párrafos 5.29 a 5.34).

Medidas del rendimiento que son partidas o subtotales en el estado (o estados) del rendimiento financiero

- 5.18 Algunos interesados han solicitado al Consejo que defina algunas medidas del rendimiento comúnmente presentadas como partidas y subtotales en el estado (o estados) del rendimiento financiero, por ejemplo, ganancia de operación, EBIT y EBITDA. Estos quieren que el Consejo requiera que las medidas del rendimiento se calculen de forma congruente a lo largo del tiempo y entre entidades. Como se explica en el párrafo 5.3, el Consejo considerará si abordar esto en su proyecto de Estados Financieros Principales, por ello, ha limitado su análisis en este Documento de Discusión a las dos cuestiones siguientes:
- (a) cuándo la presentación de la EBIT o la EBITDA en el estado (o estados) del rendimiento financiero puede considerarse una presentación razonable de acuerdo con las Normas NIIF; y

- (b) si se proporcionan guías sobre la presentación de partidas que tienen lugar de forma inusual e infrecuente.
- 5.19 Este Documento de Discusión aborda estas cuestiones porque:
- (a) están relacionadas con las preocupaciones sobre la presentación razonable de medidas del rendimiento comúnmente utilizadas que pueden revelarse en las notas, así como presentarse en los estados financieros principales;
- (b) fueron analizadas específicamente por el Consejo como parte de su análisis de la información a revelar sobre medidas del rendimiento en el proyecto de Principios de Información a Revelar, mientras que otras medidas comunes, tal como la presentación de la ganancia de operación no lo fueron; y
- (c) los comentarios sobre este Documento de Discusión proporcionarían información antes sobre estas cuestiones para informar de forma práctica el proyecto de Estados Financieros Principales.

Presentación de la EBIT y la EBITDA

- 5.20 Aunque se presentan habitualmente por las entidades ni la EBITDA ni la EBIT se requieren o definen por las Normas NIIF. El Consejo observa que si estos subtotales pueden proporcionar una presentación razonable o no en el estado (o estados) del rendimiento financiero depende de si los subtotales afectarían el análisis de los gastos.
- 5.21 La opinión preliminar del Consejo es que se deberían aclarar los puntos siguientes si una entidad presenta la EBITDA o la EBIT:
- (a) la presentación de la EBITDA como un subtotal en el estado (o estados) del rendimiento financiero puede proporcionar una presentación razonable si una entidad presenta un análisis de gastos sobre la base de su naturaleza (denominado como el método de la "naturaleza del gasto"—párrafo 102 de la NIC 1) y si los subtotales se presentan de acuerdo con los requerimientos de los párrafos 85 a 85B de la NIC 1 sobre el uso de subtotales. Sin embargo, la presentación de la EBITDA como un subtotal en el estado (o estados) del rendimiento financieros es improbable que logre una presentación razonable si una entidad presenta un análisis de gastos sobre la base de su función (denominado como el método de la "función del gasto"—párrafo 103 de la NIC 1). La EBITDA excluye gastos de naturalezas especificadas (por ejemplo, amortizaciones). Por ello, la presentación de la EBITDA con un análisis de gastos sobre la base de su función daría lugar a una mezcla de los métodos de la naturaleza y función del gasto que afectaría al análisis de los gastos.⁴³ El Consejo observa que esto puede provocar confusión. No obstante, una entidad que usa un método de la función del gasto todavía puede revelar la EBITDA, por ejemplo, en las notas (véanse los párrafos 5.29 a 5.34).
- (b) La EBIT es habitualmente un subtotal que encaja en los métodos de la naturaleza y función del gasto.
- 5.22 El siguiente diagrama ilustra cómo presentar la EBITDA y la EBIT en el estado del resultado del periodo usando el método de la naturaleza del gasto:

Diagrama 5.1—Estado del resultado del periodo (por naturaleza) mostrando la presentación de la EBITDA y la EBIT

Estado del resultado del periodo (por naturaleza)	
Ingresos de actividades ordinarias	X
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	(X)
Consumos de materias primas y materiales secundarios	(X)
Gastos por beneficios a los empleados	(X)
Otros gastos	(X)

⁴³ Los párrafos 99 a 103 de la NIC 1 requieren que los gastos se subclasifiquen usando el método de la "naturaleza del gasto" o método de la "función del gasto".

Estado del resultado del periodo (por naturaleza)	
EBITDA	X
Gastos por depreciación y amortización	(X)
EBIT	X
Interés	(X)
Ganancia antes de impuestos	X

Descripción de partidas que ocurren de forma inusual o infrecuente en el estado (o estados) del rendimiento financiero

- 5.23 El Consejo analizó transacciones que ocurren de forma inusual o infrecuente en su proyecto de Presentación de Estados Financieros anterior. Ese proyecto dio lugar a un proyecto de Norma, preparado por el personal técnico del IASB con el Consejo de Contabilidad Financiera de los EE.UU. (FASB), que fue publicado en el sitio web de la Fundación IFRS en julio de 2010 para su difusión externa (proyecto el personal técnico).⁴⁴ Los párrafos 155 y 156 del proyecto del personal técnico incluía los siguientes requerimientos previstos sobre partidas que ocurren de forma inusual o infrecuente:

- 155 Una entidad presentará por separado un suceso o transacción significativa que es *inusual* u ocurre de forma infrecuente. Un suceso o transacción *que ocurre de forma infrecuente* o inusual se presentará por separado en la sección apropiada, categoría o subcategoría en el estado del resultado integral. Se revelará una descripción de cada suceso o transacción que ocurra de forma infrecuente o inusual y sus efectos financieros en el estado del resultado integral o en las notas a los estados financieros.
- 156 Una entidad no describirá ninguna partida de ingresos o gastos como extraordinaria, ya sea en el estado del resultado integral o en las notas.

- 5.24 El término que "ocurra de forma infrecuente" o "inusual" se definió en el Apéndice A del proyecto del personal técnico de la forma siguiente:

Inusual: Altamente anómalo y solo casualmente relacionado con las actividades ordinarias y habituales de una entidad, dado el entorno en que la entidad opera.

Que ocurra de forma infrecuente: No se espera de forma razonable que ocurra nuevamente en el futuro previsible dado el entorno en que la entidad opera.

- 5.25 Los usuarios de los estados financieros han señalado al Consejo que la presentación separada o la información a revelar sobre partidas que ocurran de forma infrecuente o inusual es útil para hacer pronósticos sobre los flujos de efectivo futuros. Por consiguiente, la opinión preliminar del Consejo es que se debería permitir que las entidades presenten estas partidas por separado. Sin embargo, para responder a las preocupaciones de que las entidades están presentando partidas que ocurren de forma infrecuente o inusual de forma inapropiada o incongruente, el Consejo es también de la opinión preliminar de que una norma general de información a revelar debería explicar cuándo y cómo pueden presentarse partidas en el estado (o estados) del rendimiento financiero como que ocurren de forma infrecuente o inusual.
- 5.26 El Consejo observa que los requerimientos propuestos en el proyecto del personal técnico podrían usarse como un punto de partida para desarrollar estos requerimientos (véanse los párrafos 5.23 y 5.24), pero que el Consejo debería desarrollar estos más adelante considerando las cuestiones analizadas en los párrafos 5.27 y 5.28 y la información recibida sobre la Pregunta 8 de este Documento de Discusión.
- 5.27 El Consejo analizó, pero no se formó ninguna opinión preliminar sobre, si prohibir el uso de términos concretos utilizados para describir partidas que ocurren de forma infrecuente o inusual porque algunos términos, tales como "no recurrente" o "especial" son menos útiles para los usuarios de los estados financieros si una entidad no explica también por qué las partidas se clasifican de esa forma (es decir, el término en sí mismo es poco claro sobre si las partidas son inusuales o infrecuentes o ambas). Además, estos términos pueden interpretarse de forma similar al término "partidas extraordinarias", cuyo uso está

⁴⁴ <http://www.ifrs.org/current-projects/iasb-projects/financial-statement-presentation/phase-b/Pages/staff-draft-of-proposed-standard.aspx>.

prohibido por el párrafo 87 de la NIC 1. Además, términos como "excepcionales" sugieren que las partidas pueden no volver a ocurrir nunca, lo que es difícil de confirmar.

5.28 Algunos interesados sugieren que el Consejo aborde también si:

- (a) Las entidades pueden usar el término "que ocurra de forma infrecuente" para describir una partida o transacción que ha tenido lugar más de una vez dentro de un periodo señalado—por ejemplo, dentro de los cinco años anteriores—o que es probable que ocurra en el futuro previsible.
- (b) La descripción de una partida como que ocurre de forma infrecuente o inusual debería depender solo de las circunstancias concretas de la entidad, por ejemplo, pérdidas por huracanes y terremotos pueden ser relativamente comunes en general, pero el riesgo de que tengan un efecto significativo sobre una entidad en particular puede ser remoto.
- (c) El tamaño de una partida, además de su naturaleza y frecuencia, debe considerarse al decidir si clasificarla como que ocurre de forma infrecuente o inusual. A modo de ejemplo, aunque puede ser bastante común para una entidad realizar pequeños pagos para cancelar reclamaciones legales, si necesita hacer un pago excepcional significativo para cancelar una reclamación legal, ¿debería la entidad revelar por separado la partida inusualmente grande como que ocurre de forma infrecuente o inusual? O ¿debería considerar una tercera categoría, por ejemplo, partidas recurrentes que son inusualmente grandes?
- (d) Otras características además de la frecuencia o naturaleza inusual de una partida llevarían a revelar información por separado de partidas de ingreso o gasto relevantes para los usuarios de los estados financieros. Por ejemplo, algunos de quienes respondieron señalaron que las siguientes características justifican de forma similar revelar información por separado:
 - (i) la variabilidad de la partida; y
 - (ii) si los importes del periodo corriente representan una nueva medición de estimaciones de periodos anteriores.
- (e) Debe permitirse que una entidad separe el impacto de un suceso que afecta varias partidas de los estados financieros, por ejemplo, como consecuencia de un huracán o un suceso económico importante.

Requerimientos generales para todas las medidas del rendimiento en los estados financieros

5.29 El Consejo respondió a las preocupaciones sobre las medidas del rendimiento presentadas como subtotales en el estado (o estados) del rendimiento financiero y situación financiera en las modificaciones de diciembre de 2014 a la NIC 1. Sin embargo, estas modificaciones no abordaban otros tipos de medidas del rendimiento en los estados financieros, tales como:

- (a) Las reveladas en las notas.
- (b) Las presentadas en los estados financieros principales o reveladas con éstos distintas de los subtotales en el estado (o estados) del rendimiento financiero y situación financiera. Esta categoría incluye:
 - (i) Columnas adicionales en los estados financieros principales que muestren, por ejemplo, información proyectada o segmentos de operación.
 - (ii) Otra información a revelar presentada dentro o en torno a los estados financieros principales (es decir, en la misma "pagina"). Una entidad puede revelar medidas del rendimiento directamente antes de la primera partida de un estado financiero principal o detrás del total del estado. Un ejemplo es una entidad que revela la EBITDA al lado del estado (o estados) del rendimiento financiero cuando usa el método de la función de los gastos.

5.30 El Consejo no ha recibido muchas reservas sobre las medidas del rendimiento reveladas en las notas. Sería difícil restringir el uso de medidas del rendimiento en las notas porque la NIIF 8 *Segmentos de Operación* requiere información a revelar en las notas de las medidas internas presentadas a la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación. Por consiguiente, la opinión preliminar del Consejo es que no debería prohibirse revelar tipos específicos de medidas del rendimiento en las notas, pero que deben desarrollarse requerimientos adicionales para asegurar que no son engañosas.

5.31 Sin embargo, al Consejo le han llegado preocupaciones sobre los tipos de medidas del rendimiento descritas en el párrafo 5.29(b)—esto es, las que se presentan en los estados financieros principales o se revelan con éstos, distintas de los subtotales en los estados del rendimiento financiero o situación financiera. El Consejo comparte estas preocupaciones porque los usuarios de los estados financieros parecen prestar más atención

a las medidas del rendimiento presentadas en los estados financieros principales que a las reveladas en las notas (como se analizó en el párrafo 3.20 de la Sección 3). Además, los estados financieros principales dan poco margen para explicaciones completas de estas medidas del rendimiento. Por consiguiente, la presentación de medidas del rendimiento inapropiadas en los estados financieros principales tiene el potencial de ser más engañosa para los usuarios de los estados financieros que revelar estas medidas en las notas.

- 5.32 La mayoría de los usuarios han señalado que las medidas del rendimiento presentadas en los estados financieros principales o reveladas al lado de éstos, son útiles si se presentan razonablemente. Por esta razón, el Consejo no sugiere restringir el tipo de medidas del rendimiento presentadas en los estados financieros principales, o reveladas al lado de éstos.
- 5.33 En su lugar, para asegurar que las medidas del rendimiento se presentan razonablemente, el Consejo sugiere la aplicación de requerimientos similares para los subtotales en los estados del rendimiento financiero y de la situación financiera (como se introdujo mediante las modificaciones a la NIC 1 de diciembre de 2014) a todas las medidas del rendimiento en los estados financieros, tanto si se presentan en los estados financieros principales o al lado de éstos o se revelan en las notas. El Consejo también considera que debería desarrollar esos requerimientos adicionales como establece el párrafo 5.34.
- 5.34 El párrafo 15 de la NIC 1 señala: "Esta presentación razonable requiere la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones...". El párrafo 2.15 del Proyecto de Norma *Marco Conceptual* propone que para ser una representación perfectamente fidedigna, una descripción necesita ser completa, neutral y libre de error.⁴⁵ La consideración de estas características y los requerimientos introducidos por las modificaciones a la NIC 1 de diciembre de 2014 (véase el párrafo 5.6), hacen que el Consejo recomiende introducir requerimientos para todas las medidas del rendimiento en los estados financieros para responder a las preocupaciones señaladas en el párrafo 5.11. La opinión preliminar del Consejo es que estos requerimientos deberían requerir que una medida del rendimiento sea:
- (a) mostrada con igual o menor realce que las partidas, subtotales y totales de los estados financieros principales requeridos por las Normas NIIF;
 - (b) conciliada con la medida más directamente comparable especificada en las Normas NIIF para permitir a los usuarios de los estados financieros ver cómo se ha calculado la medida del rendimiento;
 - (c) acompañada por una explicación en las notas de los estados financieros de:
 - (i) cómo la medida del rendimiento proporciona información relevante sobre la situación financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de una entidad;
 - (ii) por qué se han realizado los ajustes a la medida más directamente comparable especificada en las Normas NIIF en (b);
 - (iii) si la conciliación en (b) no es posible, por qué no lo es; y
 - (iv) cualquier otra información necesaria para ayudar a comprender la medida (es decir, la información debería proporcionar una descripción completa).⁴⁶
 - (d) neutral, libre de error y claramente etiquetada de forma que no sea engañosa;
 - (e) acompañada por información comparativa de todos los periodos anteriores presentados en los estados financieros;
 - (f) clasificada, medida y presentada de forma congruente para permitir la realización de comparaciones a lo largo del tiempo, excepto cuando las Normas NIIF requieran un cambio en la presentación, como se señala en el párrafo 45 de la NIC 1;⁴⁷ y
 - (g) presentada de forma que deje claro si la medida del rendimiento forma parte de los estados financieros y si ha sido auditada.

⁴⁵ Los párrafos 2.16 a 2.19 del Proyecto de Norma *Marco Conceptual* explican estas tres características de la representación fidedigna. El párrafo 2.14 señala también que una representación fidedigna representa la esencia de un fenómeno económico en lugar de representar meramente su forma legal.

⁴⁶ Esta explicación significaría que las entidades tendrían que proporcionar su razonamiento para hacer los ajustes, así como una lista de todos los ajustes.

⁴⁷ El párrafo 45 de la NIC 1 requiere que una entidad mantenga la presentación y clasificación de las partidas de un periodo al siguiente, a menos que otra presentación o clasificación sea más apropiada, habiendo considerado los criterios de la NIC 8 o si una Norma NIIF requiere un cambio en la presentación.

Resumen de las opiniones y preguntas preliminares del Consejo para quienes respondan

Pregunta 8 Las opiniones preliminares del Consejo son que se debería: • Aclarar que los siguientes subtotales en el estado (o estados) del rendimiento financiero cumplen con las Normas NIIF si estos subtotales se presentan de acuerdo con los párrafos 85 a 85B de la NIC 1: • la presentación de un subtotal EBITDA si una entidad utiliza el método de la naturaleza del gasto; y • la presentación de un subtotal EBIT según el método de la naturaleza del gasto y el método de la función del gasto. • Desarrollar definiciones y requerimientos de presentación de partidas que ocurren en el estado (o estados) del rendimiento financiero de forma inusual o infrecuente como se describe en los párrafos 5.26 a 5.28. (a) ¿Está de acuerdo con las opiniones preliminar es del Consejo? ¿Por qué sí o por qué no? Si no está de acuerdo, ¿qué acción alternativa sugiere y por qué? (b) ¿Debería el Consejo prohibir el uso de otros términos para describir partidas que ocurren de forma infrecuente o inusual, por ejemplo, los analizados en el párrafo 5.27? (c) ¿Existen otras cuestiones o requerimientos que el Consejo debería considerar además de los señalados en el párrafo 5.28 al desarrollar requerimientos para la presentación de partidas que ocurren de forma infrecuente o inusual en el estado o (estados) del rendimiento financiero? La información recibida sobre la Pregunta 8 se considerará como parte del proyecto de Estados Financieros Principales del Consejo.
Pregunta 9 La opinión preliminar del Consejo es que una norma general de información a revelar describe cómo las medidas del rendimiento pueden presentarse razonablemente en los estados financieros, como se describe en el párrafo 5.34. ¿Está de acuerdo con la opinión preliminar del Consejo? ¿Por qué sí o por qué no? Si no está de acuerdo, ¿qué acción alternativa sugiere y por qué?

Sección 6—Información a revelar de las políticas contables

- 6.1 Los usuarios de los estados financieros, a menudo, expresan su preocupación sobre la forma en que las políticas contables⁴⁸ se revelan en los estados financieros. Esta sección analiza si deben desarrollarse guías adicionales, en una norma general de información a revelar o en guías no obligatorias, por ejemplo, material educativo, para ayudar a que las entidades proporcionen información a revelar más útil sobre políticas contables.

Requerimientos actuales

- 6.2 El párrafo 117 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* señala que:
- Una entidad revelará sus políticas contables significativas incluyendo:
- (a) la base (o bases) de medición utilizada (utilizadas) para la elaboración de los estados financieros; y
 - (b) las otras políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.
- 6.3 Los párrafos 119 y 121 de la NIC 1 proporcionan los requerimientos adicionales siguientes para ayudar a las entidades a decidir qué políticas contables revelar:
- 119 Al decidir si una determinada política contable debe revelarse, la gerencia considerará si la revelación ayudaría a los usuarios a comprender la forma en la que las transacciones y otros sucesos y condiciones se reflejan en la información presentada sobre el rendimiento y la situación financiera. Cada entidad considerará la naturaleza de sus operaciones y las políticas que los usuarios de sus estados financieros esperarían que se revelasen para ese tipo de entidad. La revelación de políticas contables particulares será especialmente útil para los usuarios cuando ellas se seleccionen entre las alternativas permitidas en las NIIF. Un ejemplo es revelar información sobre si una entidad aplica el modelo del valor razonable o del costo a sus propiedades de inversión (véase la NIC 40 *Propiedades de Inversión*). Algunas NIIF requieren, de forma específica, información a revelar acerca de determinadas políticas contables, incluyendo las opciones seleccionadas por la gerencia entre las diferentes políticas permitidas. Por ejemplo, la NIC 16 requiere revelar información acerca de las bases de medición utilizadas para las distintas clases de propiedades, planta y equipo.
- 121 Una política contable podría ser significativa debido a la naturaleza de las operaciones de la entidad, incluso cuando los importes del periodo corriente o del anterior carecieran de importancia relativa. También resultará adecuado revelar información acerca de cada política contable significativa que no esté requerida específicamente por las NIIF, pero que la entidad seleccione y aplique de acuerdo con la NIC 8.
- 6.4 Las modificaciones a la NIC 1 de diciembre de 2014 [véase el párrafo 1.15(a)] eliminaron el párrafo 120 de la NIC 1, que contenía ejemplos de información a revelar sobre políticas contables. El Consejo decidió que los ejemplos no eran útiles porque no ilustraban por qué esas políticas contables eran significativas.
- 6.5 Los párrafos 122 y 125 de la NIC 1 requieren que una entidad revele información sobre "juicios y supuestos significativos" realizados al aplicar sus políticas contables:
- 122 Una entidad revelará, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de aquéllos que involucren estimaciones (véase el párrafo 125), que la gerencia haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan un efecto significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.
- ...
- 125 Una entidad revelará información sobre los supuestos realizados acerca del futuro y otras causas de incertidumbre en la estimación al final del periodo sobre el que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el valor en libros de los activos o pasivos dentro del periodo contable siguiente....

48

"Políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros" (párrafo 5 de la NIC 8). Como parte de sus modificaciones a la NIC 8, el Consejo espera proponer aclaraciones a esta definición de la forma siguiente: "Políticas contables son los principios y prácticas específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros".

¿Cuál es la cuestión?

- 6.6 Algunos usuarios de los estados financieros y otros interesados han señalado al Consejo que la sección de políticas contables de los estados financieros de una entidad es, a menudo, larga y poco útil porque:
- (a) Algunas entidades no distinguen entre políticas contables necesarias para que los usuarios comprendan los estados financieros y otras políticas contables.
 - (b) Algunas entidades no distinguen entre los siguientes tipos de políticas contables:
 - (i) aquellos para los cuales la entidad:
 - (i) opta entre políticas contables alternativas permitidas por las Normas NIIF; o
 - (ii) realiza juicios o supuestos significativos al aplicar la política contable.
 - (ii) otras políticas contables, es decir políticas contables en las que la entidad no tiene una opción y no realiza juicios o supuestos significativos al aplicar esas políticas.
 - (c) Al describir sus políticas contables, algunas entidades reproducen los requerimientos establecidos en las Normas NIIF sin adaptarlos a sus propias circunstancias.
- Como resultado, los usuarios de los estados financieros pueden encontrar difícil identificar qué información relacionada con las políticas contables es importante.
- 6.7 El Consejo también ha recibido información de entidades sobre que los requerimientos actuales de las Normas NIIF proporcionan muy pocas guías sobre:
- (a) qué hace una política contable significativa;
 - (b) qué información revelar sobre una política contable significativa; y
 - (c) dónde localizar la información a revelar sobre políticas contables en los estados financieros.

Enfoques para abordar la cuestión

- 6.8 El Consejo analizó si desarrollar guías en las siguientes áreas para ayudar a las entidades a proporcionar información más útil para los usuarios de los estados financieros:
- (a) ¿qué hace una política contable significativa (párrafos 6.9 a 6.16)?
 - (b) ¿qué información debe revelarse sobre una política contable significativa (párrafos 6.17 a 6.19)?
 - (c) ¿dónde debería localizarse la información a revelar sobre políticas contables en los estados financieros (párrafos 6.20 a 6.27)?

¿Qué hace una política contable significativa?

- 6.9 Los interesados comunicaron las siguientes opiniones distintas sobre qué políticas contable deberían revelar las entidades:
- (a) Algunos inversores institucionales y otros interesados señalaron que para ayudar a los usuarios a que entiendan los estados financieros, las entidades necesitan revelar solo las políticas contables:
 - (i) que hayan cambiado durante el periodo; o
 - (ii) cuándo la entidad:
 - (i) opta entre políticas contables alternativas permitidas por las Normas NIIF; o
 - (ii) realiza juicios o supuestos significativos al aplicar la política contable.
 - (b) Otros interesados dijeron que para que los usuarios comprendan los estados financieros, también necesitan información a revelar sobre otras políticas contables, por ejemplo, todas las políticas contables usadas para partidas, transacciones o sucesos significativos.
 - (c) Otros interesados todavía comentaron que algunos usuarios de los estados financieros—por ejemplo, inversores minoristas—se beneficiarían de información a revelar de todas las políticas contables utilizadas para preparar los estados financieros.

- 6.10 Puesto que las opiniones de los interesados difieren, como se establece en el párrafo 6.9, la opinión preliminar del Consejo es que debería incluir requerimientos adicionales en una norma general de información a revelar que ayude a las entidades a decidir qué políticas contables revelar.
- 6.11 La opinión preliminar del Consejo es que las políticas contables deben considerarse significativas y, por ello, revelarse de acuerdo con el párrafo 117 de la NIC 1 (véase el párrafo 6.2), si ello es necesario para que los usuarios principales de los estados financieros comprendan la información incluida en éstos. Durante sus análisis, el Consejo identificó tres categorías de políticas contables (párrafos 6.12 a 6.14).
- 6.12 Categoría 1—políticas contables que son siempre necesarias para comprender la información de los estados financieros, y las relacionadas con partidas, transacciones o sucesos significativos:
- (a) las que hayan cambiado durante un periodo sobre el que se informa porque se requirió que la entidad cambiara las políticas u optara por hacerlo;
 - (b) las elegidas entre alternativas permitidas en las Normas NIIF, por ejemplo, la opción de medir las propiedades de inversión al costo o al valor razonable;
 - (c) las desarrolladas de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* en ausencia de una Norma NIIF aplicable de forma específica; y
 - (d) aquellas por las que se requiere que una entidad realice juicios o supuestos significativos como se describe en los párrafos 122 y 125 de la NIC 1 al aplicar la política contable (véase el párrafo 6.5).⁴⁹

La opinión preliminar del Consejo es que debe revelarse la Categoría 1 de políticas contables.

- 6.13 Categoría 2—políticas contables que no están en la Categoría 1, pero que también se relacionan con partidas, transacciones o sucesos que son significativos para los estados financieros, debido a los importes implicados o a su naturaleza. La opinión preliminar del Consejo es que la información a revelar de estas políticas contables es necesaria porque la información relacionada es significativa y no se espera que los usuarios principales de los estados financieros sean expertos en las NIIF.⁵⁰ Si la Categoría 2 de políticas contables no se revela, los usuarios de los estados financieros que no estén familiarizados con los requerimientos de las NIIF necesitarían consultar las Normas NIIF para comprender los estados financieros. Por ejemplo, la medición de un pasivo por impuestos diferidos por gastos pagados por anticipado de acuerdo con la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* no sería habitualmente una política contable de Categoría 1 para la mayoría de las entidades. Por ello, la política contable sobre pasivos por impuestos diferidos sería política contable de Categoría 2 si la entidad tiene un pasivo por impuestos diferidos significativo por gastos pagados por anticipado.
- 6.14 Categoría 3—cualquier otra política contable utilizada por una entidad al preparar los estados financieros no incluida en las Categorías 1 o 2. Estas se relacionan con partidas, transacciones o sucesos que no son significativos para los estados financieros. La opinión preliminar del Consejo es que revelar estas políticas contables es innecesario para que los usuarios principales comprendan la información de los estados financieros.
- 6.15 Las políticas contables que una entidad no usa al preparar los estados financieros no deben revelarse porque no facilitan beneficios a los usuarios y puede hacer los estados financieros más difíciles de comprender.
- 6.16 Habiendo considerado las tres categorías de los párrafos 6.12 a 6.14, la opinión preliminar del Consejo es que una norma general de información a revelar debería:
- (a) Explicar el objetivo de proporcionar información a revelar sobre políticas contables para ayudar a las entidades a comprender mejor qué políticas contables revelar, y por qué. El objetivo de revelar las políticas contables en los estados financieros es proporcionar una descripción específica de la entidad de las políticas contables que:
 - (i) han sido aplicadas por la entidad al preparar sus estados financieros; y
 - (ii) son necesarias para comprender los estados financieros.
 - (b) Describir las tres categorías de políticas contables y aclarar que se requiere que la entidad revele solo las que son necesarias para la comprensión de los estados financieros (es decir, Categorías 1 y 2).

⁴⁹ Estas políticas contables no son necesariamente las mismas que las políticas contables que requieren que se use un número significativo de estimaciones contables (como se define en la NIC 8) al aplicar la política contable.

⁵⁰ El párrafo 2.35 del Proyecto de Norma *Marco Conceptual* señala que "los informes financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, y que revisan y analizan la información con diligencia..."

- (c) Explicar que no se requiere que una entidad revele las políticas contables de Categoría 3. Además, las entidades no deberían permitir información de ninguna política contable de Categoría 3 que disimule información significativa o haga los estados financieros más difíciles de entender.

¿Qué información debe revelarse sobre una política contable significativa?

- 6.17 El Consejo observa que la información a revelar ineficaz sobre políticas contables significativas parece ser debida principalmente a dificultades al aplicar el concepto de materialidad o importancia relativa. Específicamente después de identificar sus políticas contables significativas, una entidad tiene dificultades para evaluar qué información sobre éstas podría esperarse razonablemente que influyera en las decisiones realizadas por los principales usuarios de sus estados financieros. El Consejo está desarrollando guías en un Documento de Práctica para ayudar a las entidades a realizar juicios de materialidad o importancia relativa al preparar los estados financieros [véase el párrafo 1.16(a)].
- 6.18 El Consejo ha considerado si desarrollar guías adicionales en respuesta a las preocupaciones de que algunas entidades reproducen los requerimientos establecidos en las Normas NIIF sin adaptarlos a sus propias circunstancias. El Consejo sugiere que la información a revelar específica de la entidad sobre políticas contable son la mayor ayuda para los usuarios. Esto significa que:
 - (a) las políticas contables han sido utilizadas por la entidad al preparar sus estados financieros; y
 - (b) una entidad describe cómo ha aplicado los requerimientos de las Normas NIIF a sus circunstancias para mejorar la comprensión de un usuario de esa entidad, en lugar de simplemente proporcionar una descripción genérica que podría aplicarse a muchas otras entidades. Por ejemplo, revelar que los ingresos de actividades ordinarias por la transferencia de bienes se reconocen cuando la entidad satisface la condición de desempeño de transferencia de bienes al cliente de acuerdo con los criterios de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* es un ejemplo de información a revelar sobre políticas contables genérica (o estandarizada). Un ejemplo de una descripción específica de la entidad de esa política contable de la entidad sobre el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias podría incluir información sobre cómo la entidad determina cuándo ha transferido el control de los bienes al cliente.
- 6.19 La opinión preliminar del Consejo es que una norma general de información a revelar debería aclarar que debe requerirse una descripción específica de la entidad tal como se describe en el párrafo 6.16(a). El Consejo también identifica la comunicación de la información específica de la entidad como un principio de comunicación eficaz en la Sección 2 *Principios de comunicación eficaz*. La opinión preliminar del Consejo es que es innecesario proporcionar guías adicionales sobre la necesidad de las entidades de revelar información sobre políticas contables específicas de la entidad.

¿Dónde debería localizarse la información a revelar sobre políticas contables en los estados financieros?

- 6.20 Los párrafos 113 y 114 de la NIC 1 proporcionan requerimientos sobre la ordenación sistemática de las notas. El Consejo analizó si desarrollar guías adicionales para ayudar a que las entidades juzguen la mejor localización para sus políticas contables para proporcionar información útil a los usuarios de sus estados financieros.
- 6.21 La opinión preliminar del Consejo es que debería proporcionar guías que:
 - (a) establezcan alternativas sobre dónde podrían revelarse las políticas contables, como se describe en los párrafos 6.22 a 6.24; y
 - (b) expliquen que las entidades deberían revelar información sobre juicios y supuestos significativos descritos en los párrafos 122 y 125 de la NIC 1 al lado de la información a revelar sobre las políticas contables relacionadas, a menos que la entidad juzgue que es más apropiada otra forma de organizarlas porque mejora la comprensibilidad de los estados financieros (párrafos 6.25 a 6.27).

El Consejo no se ha formado todavía una opinión preliminar sobre si incluir estas guías en una norma general de información a revelar o en guías no obligatorias (o en una combinación de ambas). Los párrafos 2.12 a 2.15 describen las diferentes formas de guías no obligatorias que el Consejo puede usar y destacar las principales diferencias entre emitir guías no obligatorias e incluir requerimientos en una Norma.

Localización de la información a revelar sobre políticas contables

- 6.22 Una entidad ejerce el juicio profesional al identificar qué políticas contables revelar al decidir dónde revelarlas en las notas, y al decidir si destacar cualquier política contable concreta, por ejemplo, poniendo esas políticas primero. Para organizar y localizar la información a revelar de las políticas contables, podrían considerarse las alternativas siguientes:
- (a) Todas en una sola nota. Agrupar todas las políticas contables en un solo sitio facilita una comprensión integral de cómo se han preparado los estados financieros y aclara qué información es parte de las políticas contables de la entidad.
 - (b) Individualmente, con cada política contable revelada en la misma nota que la información con la que se relaciona. Por ejemplo, la política contable sobre propiedades de inversión puede revelarse dentro de la nota sobre propiedades de inversión. Esto puede mejorar la eficacia y comprensibilidad de la descripción de la política contable porque la información en la nota sobre propiedades de inversión puede ilustrar cómo la ha aplicado la entidad la política contable.
 - (c) Con una combinación de (a) y (b), por ejemplo, una entidad puede poner información a revelar sobre políticas contables que cubren varias partidas en una nota sobre políticas contables separada, y revelar el resto en las mismas notas que la información con la que se relacionan.
- 6.23 Cualquiera que sea la alternativa, que una entidad seleccione del párrafo 6.22, debería identificar claramente la localización de sus políticas contables de Categoría 1, por ejemplo, describiendo dónde están reveladas en el índice de las notas o en el índice de los estados financieros. Esto haría que las políticas contables fueran fácilmente accesibles a los usuarios de los estados financieros.
- 6.24 La opinión preliminar del Consejo es que una entidad debería revelar solo las políticas contables necesarias para comprender los estados financieros (políticas contables significativas—Categorías 1 y 2). Si una entidad opta por revelar cualquier política contable de Categoría 3, podría considerar separarlas de sus políticas contables significativas para ayudar a los usuarios de los estados financieros a identificar la información más importante:
- (a) Revelando las políticas contables de Categoría 3 en una nota separada o al final de la nota de políticas contables. La separación de la información a revelar de políticas contables de Categoría 3 de la de las políticas contables significativas reduce el riesgo de disimular información a revelar sobre políticas contables significativas.
 - (b) Revelando las políticas contables de Categoría 3 fuera de los estados financieros y proporcionando una referencia cruzada de su localización. Por ejemplo:
 - (i) presentándolas en un apéndice a los estados financieros o en otra parte del informe anual; o
 - (ii) en el sitio web público de la entidad.

La información a revelar de las políticas contables de Categoría 3 no es necesaria para cumplir con las Normas NIIF porque se relacionan con partidas, transacciones o sucesos que no son significativos para los estados financieros y, por ello, no se aplicarían los criterios del párrafo 4.9.

Localización de la información a revelar sobre los juicios y supuestos significativos

- 6.25 La NIC 1 requiere que una entidad revele información sobre juicios y supuestos significativos (véase el párrafo 6.5). Las siguientes localizaciones son, en ocasiones, utilizadas para esta información a revelar:
- (a) junto a las políticas contables relacionadas;
 - (b) en la misma nota que la información con la que se relacionan, por ejemplo, revelar todos los juicios y supuestos significativos sobre ingresos de actividades ordinarias en la nota sobre éstos (esto puede también ser junto a la política contable relacionada para ingresos de actividades ordinarias, dependiendo de dónde se revela la política contable); o
 - (c) juntas en una nota separada.
- 6.26 Algunos usuarios de los estados financieros han señalado al Consejo que prefieren que las entidades revelen información sobre las políticas contables significativas de una entidad junto con información sobre los juicios y supuestos significativos realizados al aplicar esas políticas contables. Algunos usuarios han comentado que esto es porque la información a revelar sobre políticas contables es más fácil de entender si también describe cómo se realizan los juicios y supuestos relacionados con la aplicación de esas políticas. Sin embargo, las opiniones de los usuarios difieren en cómo hacer esto:

- (a) algunos dijeron que prefieren que se revelen en una sola nota todas las políticas contables significativas y juicios y supuestos significativos de una entidad, para proporcionar una comprensión integral de cómo han sido preparados los estados financieros; y
- (b) otros prefieren que las entidades incluyan en una sola nota toda la información sobre una partida, transacción o suceso concreto, incluyendo la política contable relacionada y cualquier juicio y supuesto utilizado al aplicar esa política contable. Por ejemplo, algunos usuarios prefieren que se revele en la misma nota toda la información sobre propiedades de inversión de una entidad, incluyendo la política contable para propiedades de inversión y cualquier juicio y supuesto significativo utilizado al aplicar esa política contable. La introducción de toda esta información en un solo lugar proporciona a los usuarios una comprensión integral de una partida, transacción o suceso concreto.
- 6.27 Para hacer la información sobre las políticas contables de una entidad más útil para los usuarios de los estados financieros, la opinión preliminar del Consejo es que:
- (a) La información a revelar sobre juicios y supuestos significativos utilizados al aplicar una política contable debe estar al lado de la información a revelar de esa política contable, como se describe en el párrafo 6.26(a) o párrafo 6.26(b), a menos que la entidad juzgue que otra localización mejoraría la comprensibilidad de los estados financieros.
- (b) La información a revelar sobre políticas contables sobre las que se requiere que una entidad realice juicios o supuestos significativos, como se describe en el párrafo 6.23.

Resumen de las opiniones y preguntas preliminares del Consejo para quienes respondan

Pregunta 10	
Las opiniones preliminares del Consejo son que:	
•	una norma general de información a revelar debería incluir requerimientos sobre la determinación de qué políticas contables revelar como se describe en el párrafo 6.16; y
•	las siguientes guías sobre la localización de la información a revelar sobre políticas contables deben incluirse en una norma general de información a revelar o en guías no obligatorias (o en una combinación de ambas):
•	las alternativas para la localización de la información a revelar sobre políticas contables, como se describe en los párrafos 6.22 a 6.24; y
•	la presunción de que las entidades revelan información sobre juicios y supuestos significativos al lado de la información a revelar sobre políticas contables relacionadas, a menos que otra organización sea más apropiada.
(a)	¿Está de acuerdo con la opinión preliminar del Consejo de que una norma general de información a revelar debería incluir requerimientos sobre la determinación de qué políticas contables revelar, como describe el párrafo 6.16? ¿Por qué sí o por qué no? Si no está de acuerdo, ¿qué propuesta (o propuestas) alternativa sugiere y por qué?
(b)	¿Está de acuerdo con la opinión preliminar del Consejo sobre el desarrollo de guías sobre la localización de la información a revelar sobre políticas contables? ¿Por qué sí o por qué no? ¿Considera que esta guía se debe incluir en una norma general de información a revelar o guías no obligatorias (o una combinación de ambas)? ¿Por qué?
Si apoya la emisión de guías no obligatorias de la Pregunta 10(b), por favor especifique la forma de las guías no obligatorias que sugiere [listada en los párrafos 2.13(a) a (c)] y facilite su razonamiento.	

Sección 7—Objetivos de la información a revelar centralizados

- 7.1 El Consejo ha estado diciendo que la ausencia de objetivos de información a revelar en las Normas NIIF contribuye al problema de la información a revelar. Este capítulo analiza:
- (a) si el Consejo debería desarrollar un conjunto central de objetivos de información a revelar (objetivos de información a revelar centralizados) para proporcionar una base (o marco) para desarrollar Normas objetivos y requerimientos de información a revelar más unificados; y
 - (b) si el Consejo debería considerar tener una Norma única, o un conjunto de Normas, que cubra toda la información a revelar de los estados financieros.

Los objetivos de información a revelar centralizados abordarían principalmente el contenido de las notas.⁵¹

Requerimientos actuales, guías y propuestas en otros documentos

- 7.2 El párrafo 3.4 del Proyecto de Norma *Marco Conceptual* describe el objetivo de los estados financieros como que es:
- ...proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad que es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad y la administración realizada por la gerencia de los recursos de la entidad.
- 7.3 El párrafo 7.16 del Proyecto de Norma *Marco Conceptual* propone las siguientes guías:
- Incluir los objetivos de presentación e información a revelar específicos en una Norma permite que una entidad identifique información relevante y decida la forma de comunicar esa información de la forma más eficiente y eficaz.
- 7.4 Algunas Normas NIIF recientes incluyen objetivos de información a revelar que cubren la información a revelar requerida por esa Norma concreta.

¿Cuál es la cuestión?

- 7.5 El Consejo ha recibido información sobre que el objetivo de los estados financieros (véase el párrafo 7.2) es demasiado general para ayudar a las entidades a ejercer el juicio sobre qué información específica comunicar a los usuarios principales de los estados financieros sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, y otras transacciones y sucesos relacionados.
- 7.6 Algunas Normas NIIF no contienen objetivos de información a revelar. Se ha sido informado al Consejo de que esto hace difícil para las entidades y otros interesados comprender el propósito de algunos requerimientos de información a revelar en esas Normas y, por ello, ejercer el juicio al decidir qué información debe revelarse. Algunos interesados señalaron que la ausencia de objetivos de información a revelar, conectada con listas de requerimientos de información a revelar escritos de forma normativa (analizados en el párrafo 8.4), incentiva que las entidades apliquen los requerimientos de información a revelar de forma mecánica como una lista de control para la preparación de los estados financieros en lugar de centrarse en qué información comunicar a los usuarios de los estados financieros.
- 7.7 Cuando las Normas NIIF contienen objetivos de la información a revelar, éstos han sido desarrollados en gran medida de forma separada unos de otros como parte de los análisis sobre un tema concreto (por ejemplo, arrendamientos). Esto ha llevado a incongruencias en la redacción de los objetivos de información a revelar y a una ausencia de consideración de las relaciones entre los requerimientos de información a revelar en Normas diferentes.

Enfoques para abordar la cuestión

- 7.8 Esta subsección analiza las siguientes acciones que el Consejo podría tomar para abordar estos problemas:
- (a) el desarrollo de objetivos de información a revelar centralizados (párrafos 7.9 a 7.14):

⁵¹ En algunos casos los requerimientos de información a revelar proporcionan flexibilidad para que una entidad presente información en los estados financieros principales o la revele en las notas. Los objetivos de información a revelar centralizados se aplicarían también a estos requerimientos de información a revelar.

- (i) Método A—centrarse en los diferentes tipos de información revelada sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad (párrafos 7.15 a 7.21);
- (ii) Método B—centrarse en información sobre las actividades de una entidad para reflejar mejor la forma en que los usuarios de los estados financieros evalúan perspectivas de flujos de efectivo futuros y la administración de la gestión (párrafos 7.22 a 7.33);
- (iii) una mezcla de Métodos A y B (párrafos 7.34 a 7.37); y
- (b) la posibilidad de tener una Norma única, o un conjunto de Normas, que cubra toda la información a revelar (párrafos 7.38 a 7.41).

Objetivos de información a revelar centralizados

- 7.9 El Consejo observa que los problemas identificados en los párrafos 7.5 y 7.6 sugieren que existe una necesidad de objetivos de información a revelar. Los problemas identificados en el párrafo 7.7 sugieren que los objetivos de información a revelar podrían ser mejorados si se desarrollan usando una base común, por ejemplo, sobre la base de un conjunto central único de objetivos de información a revelar (objetivos de información a revelar centralizados), en lugar de centrarse en una Norma única.
- 7.10 Los objetivos de información a revelar centralizados podrían usarse como una base subyacente (o marco) para desarrollar y organizar objetivos y requerimientos de información a revelar en la Normas que están mejor vinculadas al objetivo de los estados financieros y al papel de las notas. También:
- (a) proporcionarían una base transparente para que el Consejo desarrolle nuevos objetivos y requerimientos de información a revelar nuevos o revise los existentes, lo que promovería la congruencia entre objetivos y requerimientos de información a revelar en las Normas;
 - (b) ayudaría al Consejo a desarrollar requerimientos de información a revelar más centrados en Normas, cada uno de los cuales diseñado para ayudar a abordar los objetivos de información a revelar centralizados;
 - (c) contribuiría que las entidades comprendan la base para los objetivos y requerimientos de información a revelar y juzgar qué información necesitan los usuarios; e
 - (d) incentivaría que todos los que tomen decisiones de información a revelar sobre la base de los objetivos de información a revelar se centren en las necesidades de los usuarios de los estados financieros, en lugar del uso de los requerimientos de información a revelar como una lista de control.
- 7.11 La opinión preliminar del Consejo es que los objetivos de información a revelar centralizados deben desarrollarse e incluirse en una Norma NIIF en lugar de, por ejemplo, únicamente en una guía usada por el Consejo para redactar Normas. Esto:
- (a) haría los objetivos normativos y más visibles;
 - (b) aseguraría que los objetivos de información a revelar centralizados son considerados para transacciones que no se abordan de forma específica mediante objetivos de información a revelar en Normas concretas; y
 - (c) ayudaría a las entidades a identificar qué información adicional incluir en los estados financieros más allá de los establecidos mediante Normas NIIF específicas para cumplir con los requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* sobre la información adicional (véase el párrafo 4.26).
- 7.12 La opinión preliminar del Consejo es que los objetivos de información a revelar centralizados deben incluirse en una norma general de información a revelar. Sin embargo, el Consejo observa que pueden considerarse otras localizaciones—por ejemplo, los párrafos 7.38 a 7.41 analizan la posibilidad de incluir todos los objetivos y requerimientos de información a revelar juntos en una Norma única que cubra toda la información a revelar.
- 7.13 El Consejo analizó dos métodos alternativos de desarrollar objetivos de información a revelar centralizados. Estos métodos se desarrollaron considerando el objetivo propuesto de los estados financieros en el Proyecto de Norma *Marco Conceptual* (véase el párrafo 7.2):
- (a) Método A—centrarse en los diferentes tipos de información revelada sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad (véase los párrafos 7.15 a 7.21); y
 - (b) Método B—centrarse en la información sobre las actividades de una entidad (véase los párrafos 7.22 a 7.33).

Estos dos métodos no son mutuamente excluyentes (véanse los párrafos 7.34 a 7.37).

- 7.14 El Consejo no ha analizado el desarrollo o aplicación de los Métodos A y B, u otros métodos, en detalle. La descripción de los métodos en los párrafos 7.15 a 7.37 pretende, por ello, generar debate sobre cómo pueden desarrollarse los objetivos de información a revelar centralizados, en lugar de proporcionar una explicación global sobre cómo se aplicarían estos métodos por el Consejo.

Método A—centrarse en tipos de información

Explicación del Método A

- 7.15 Según el Método A, los objetivos y requerimientos de información a revelar se desarrollarían y organizarían sobre la base de los tipos de información que se revela. Por consiguiente, el primer paso para desarrollar objetivos de información a revelar centralizados sería identificar qué tipos de información son útiles para los usuarios principales de los estados financieros sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad.⁵²
- 7.16 El Consejo normalmente desarrolla objetivos y requerimientos de información a revelar en Normas individuales sobre la base de los tipos de información útil para los usuarios de los estados financieros sobre las partidas dentro del alcance de la Norma. Por ello, el Método A sería congruente con el enfoque predominante del Consejo. El Método A sería también congruente con las opiniones preliminares del Consejo sobre el contenido de las notas, que es incluir tipos específicos de información (véase el párrafo 3.7 de la Sección 3 *Roles de los estados financieros principales y las notas*). El uso del Método A para desarrollar objetivos de información a revelar centralizados daría lugar a las siguientes mejoras del enfoque actual del Consejo:
- (a) articularía cómo se aplica el enfoque actual y haría el proceso de desarrollar objetivos de información a revelar en las Normas más transparente; y
 - (b) proporcionaría un punto de partida común para desarrollar objetivos y requerimientos de información a revelar, lo que se esperaría que condujese a una mayor congruencia entre Normas. Esto es porque todos los objetivos y requerimientos de información a revelar se basarían en objetivos de información a revelar centralizados en una norma general de información a revelar, en lugar de centrarse en una Norma concreta, cubriendo un subconjunto de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos y transacciones relacionadas de la entidad. Como un ejemplo de este último enfoque, la NIC 19 *Beneficios a los Empleados* contiene objetivos y requerimientos de información a revelar sobre los beneficios post empleo que se desarrollaron considerando la información que es útil a los usuarios de los estados financieros sobre los planes de beneficios a los empleados de una entidad.
- 7.17 El Consejo analizó, pero no se formó ninguna opinión preliminar sobre la siguiente lista de tipos de información que podrían usarse como base para desarrollar objetivos de información a revelar centralizados. Información sobre:
- (a) la entidad que informa, por ejemplo, información sobre las actividades de la entidad;
 - (b) métodos, supuestos y juicios, por ejemplo, información sobre las políticas contables significativas de una entidad;
 - (c) partidas incluidas en los estados financieros principales, por ejemplo, desglose adicional de partidas de los estados financieros;
 - (d) partidas no reconocidas, por ejemplo, información sobre su naturaleza y efectos;
 - (e) riesgos y otras incertidumbres, por ejemplo, información sobre coberturas y otras formas de mitigar el riesgo;
 - (f) administración de la gestión, por ejemplo, información sobre la remuneración de la gerencia y otras transacciones con la gerencia; y
 - (g) sucesos después del final del periodo sobre el que se informa, por ejemplo, información sobre su naturaleza y efectos.
- Para ilustrar, un ejemplo de objetivo de información a revelar centralizado que podría usarse para (e) podría ser:

⁵² El objetivo de los estados financieros en el Proyecto de Norma *Marco Conceptual* no hace referencia a proporcionar información sobre flujos de efectivo. Aunque la información sobre efectivo y flujos de efectivo es importante para los usuarios de los estados financieros, los flujos de efectivo no se identifican como elementos separados de los estados financieros en el Proyecto de Norma *Marco Conceptual* (no obstante, los activos son elementos y el efectivo es un tipo de activo).

Revelar información sobre riesgos y otras incertidumbres para ayudar a los usuarios a comprender y evaluar cómo pueden afectar los riesgos y otras incertidumbres la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad.

- 7.18 El Consejo observa que existen otras formas de agrupar la información por tipo en las notas al considerar qué información debe revelarse. Por ejemplo, otro enfoque podría ser identificar y agrupar la información de acuerdo con su propósito (por ejemplo, uno de estos grupos puede ser el tipo de información necesaria para comprender los cambios en partidas durante el periodo, tal como conciliaciones de saldos). El Consejo también observa que otros emisores de normas han considerado distintas agrupaciones.⁵³ Si el Consejo decide desarrollar el Método A, tendrá en consideración otras agrupaciones.

Ejemplo del enfoque de desarrollar objetivos y requerimientos de información a revelar que serían congruentes con el Método A

- 7.19 El personal técnico del Consejo de Normas de Contabilidad de Nueva Zelanda (personal técnico del NZASB, por sus siglas en inglés) ha desarrollado un enfoque para redactar los requerimientos de información a revelar para las Normas (véase la Sección 8 *Enfoque del personal técnico del NZASB para la redacción de los requerimientos de información a revelar en las Normas NIIF*). Un aspecto del enfoque del personal técnico del NZASB es el desarrollo de objetivos y subobjetivos de información a revelar para explicar por qué los usuarios quieren tipos de información concretos. Este aspecto del enfoque del personal técnico del NZASB es congruente con el Método A, como se explica en los párrafos 8.6 a 8.11. El personal técnico del NZASB identificó los tipos de información que debe revelarse para cumplir el objetivo de los estados financieros, y estos son similares a los identificados en el párrafo 7.17. Estos tipos de información fueron usados entonces, para desarrollar un enfoque para redactar objetivos y requerimientos en las Normas NIIF.

Ventajas e inconvenientes del Método A

- 7.20 El Método A tiene las siguientes ventajas:
- (a) la información recibida sugiere que los objetivos y requerimientos de la información a revelar pueden mejorarse, pero no proporciona evidencia que necesiten ser cambiados fundamentalmente. El Método A proporcionaría contexto para muchos objetivos y requerimientos de información a revelar existentes en las Normas, por ello, el Consejo no necesitaría hacer cambios fundamentales en las Normas NIIF;
 - (b) explicaría y articularía el método actual del Consejo, como se explica en el párrafo 7.16;
 - (c) facilitaría la identificación de requerimientos de información a revelar irrelevantes que pueden eliminarse de las Normas porque no abordan los objetivos de información a revelar;
 - (d) ayudaría a las entidades a comprender la base de los requerimientos de información a revelar en las Normas, es decir, por qué esa información en concreto es útil a los usuarios de los estados financieros, y ayudaría a las entidades a hacer juicios sobre materialidad o importancia relativa;
 - (e) sería improbable que cambiara significativamente la forma en que los requerimientos de información a revelar se desarrollan actualmente en las Normas NIIF y, por ello, improbable que obligara a una entidad a hacer cambios significativos en su información a revelar, si dicha entidad ya comunica información de forma eficaz; y
 - (f) una entidad podría usar cada agrupación de información sobre cada tipo de activo, pasivo, patrimonio, ingreso y gasto como un "componente básico" para organizar la información a revelar en sus notas de forma que proporcione la comunicación más eficaz. Por ejemplo, una entidad podría decidir revelar:
 - (i) todos los tipos diferentes de información sobre sus propiedades, planta y equipo juntas; o
 - (ii) toda la información de un tipo concreto junta, por ejemplo, toda la información sobre los riesgos clave que surgen de todos los activos y pasivos de la entidad.
- 7.21 El Método A tiene los siguientes inconvenientes:

53

Por ejemplo, el Proyecto de Norma del FASB de 2014 *Marco Conceptual para la Información Financiera—Capítulo 8: Notas a los Estados Financieros* y el Documento de Discusión del EFRAG, ANC y FRC de 2012 *Hacia una Marco de Información a Revelar para las Notas*, y el agrupamiento del personal técnico del NZASB del párrafo 8.8 de este Documento de Discusión.

- (a) No proporcionaría los cambios más fundamentales en la forma en que el Consejo desarrolla los objetivos y requerimientos de información a revelar que pueden ser necesarios para incentivar cambios de conducta en otras partes. Por ejemplo:
 - (i) si los objetivos de la información a revelar solo añaden contexto a los requerimientos de información a revelar existentes, algunas entidades pueden continuar aplicando los requerimientos de información a revelar de forma mecánica como una lista de control sin considerar la forma de mejorar la comunicación de la información para cumplir los objetivos de información a revelar; y
 - (ii) cambios menores a las Normas pueden solo dar lugar a cambios en opiniones sobre qué información específica se requiere revelar, sin mejoras globales significativas en la forma en que las entidades comunican esa información.
- (b) si los objetivos de información a revelar centralizados se basan en tipos de información, los requerimientos de información a revelar probablemente necesitarían todavía ser facilitados en Normas individuales para cada tipo de activo, pasivo, patrimonio, ingreso y gasto. Esto aún puede dar lugar a largas listas de requerimientos de información a revelar y repeticiones en las Normas.
- (c) Los objetivos de la información a revelar pueden no ayudar a comprender la razón para revelar información porque se centrarían en los tipos de información, en lugar de vincularse directamente con la información que necesitan los usuarios para evaluar las perspectivas de las entradas netas de efectivo futuras a la entidad y la administración de la gerencia de los recursos de la entidad.

Método B—centrarse en las actividades de la entidad

Explicación del Método B

- 7.22 Para abordar los inconvenientes establecidos en el párrafo 7.21 y responder a la información recibida en el sentido de que son necesarios cambios más fundamentales para incentivar cambios de conducta y mejorar la información a revelar, el Consejo analizó un segundo método: Método B. Según el Método B, los objetivos y requerimientos de información a revelar serían generalmente desarrollados y organizados sobre la base de las actividades principales de la entidad.
- 7.23 Específicamente, según el Método B, los objetivos de información a revelar centralizados se desarrollarían para abordar:
 - (a) la información necesaria para comprender la base de preparación de los estados financieros; e
 - (b) información sobre las actividades de una entidad que ayude a los usuarios a evaluar perspectivas de entradas netas de efectivo futuras y la administración de la gerencia.
- 7.24 Los objetivos de información a revelar centralizados que serían desarrollados para abordar la información necesaria para comprender la base de preparación de los estados financieros [párrafo 7.23(a)] serían similares a los que serían desarrollados según el Método A [véase el párrafo 7.17(a) y (b)] y necesitarían abordar los siguientes tipos de información:
 - (a) detalles sobre la entidad que informa; y
 - (b) sobre los métodos, supuestos y juicios, por ejemplo, sobre las políticas contables significativas de una entidad.
- 7.25 Sin embargo, a diferencia del Método A, el Método B desarrollaría objetivos de información a revelar centralizados para abordar información sobre las actividades siguientes de una entidad con el objetivo de proporcionar información que ayude a los usuarios de los estados financieros a evaluar las perspectivas de entradas netas de flujos de efectivo futuras y la administración de la gerencia [véase el párrafo 7.23(b)]:
 - (a) sus actividades de operación y de inversión incluyendo información sobre:
 - (i) capacidad operativa;
 - (ii) segmentos de operación; y
 - (iii) combinaciones de negocios;
 - (b) sus actividades de financiación, incluyendo información sobre:
 - (i) liquidez y solvencia; y
 - (ii) estructura de capital y gestión del capital;
 - (c) operaciones discontinuadas; e
 - (d) impuestos.

- 7.26 El Método B se centra en primer lugar en la identificación de actividades y después considera la información útil sobre esas actividades, en lugar de considerar primero qué tipos de información revelar sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. De esta forma, el Método B puede conducir al desarrollo de objetivos y requerimientos de información a revelar más holísticos que el Método A, porque el Método B se centra en actividades sobre una base integrada, en lugar de considerar diferentes activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Por ejemplo, el Método B consideraría todos los activos de operación juntos, independientemente de cómo estén financiados (es decir, si está comprados o arrendados) e independientemente de su naturaleza (es decir, si son tangibles o intangibles), con el objetivo de proporcionar un conjunto de información a revelar sobre cómo los activos de operación contribuyen a los flujos de efectivo de operación (es decir, en relación a las actividades de operación de una entidad). La información sobre la forma en que los activos de operación se financian sería abordada por los objetivos y requerimientos de información a revelar desarrollados para las actividades de financiación de una entidad. La información sobre la diferente naturaleza de los activos se abordaría por los objetivos y requerimientos de información a revelar sobre la base de la preparación de los estados financieros, ya que incluyen las políticas contables de una entidad para diferentes tipos de activos.
- 7.27 El Método B constituiría un cambio fundamental en la forma en que el Consejo desarrolla objetivos y requerimientos de información a revelar. Si se considera el Método B, en la mayoría de los casos los objetivos de información a revelar no se desarrollarían para Normas individuales, puesto que las partidas y transacciones están dispersas a lo largo de varias Normas, se considerarían juntos. Sin embargo, esto significaría que el Consejo necesitaría decidir la forma de organizar los objetivos de información a revelar centralizados y los requerimientos de información a revelar relacionados de acuerdo con las actividades de una entidad dentro de las Normas. El Consejo necesitaría también decidir si establecer los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos que deben clasificarse dentro de las diferentes actividades—por ejemplo, como de operación, financiación o inversión—o si permitir el ejercicio del juicio en esta área.
- 7.28 Los objetivos y requerimientos de información a revelar basados en el Método B pueden incentivar que las entidades organicen las notas alineadas con sus principales actividades, en lugar de usar el mismo orden en el que las partidas se presentan en los estados de situación financiera y estado (o estados) del rendimiento financiero. Algunas entidades ya usan una estructura basada en la actividad al agrupar la información en las notas. Según el Método B, las entidades todavía podrían adaptar la estructura de sus estados financieros que mejor convenga a sus circunstancias, siempre que satisfagan los objetivos de la información a revelar centralizados.

Ejemplo del enfoque de desarrollar objetivos y requerimientos de información a revelar congruentes con el Método B

- 7.29 Las modificaciones del Consejo a la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* emitidas en enero de 2016 [véase el párrafo 1.15(b)] ilustran la forma en que el Método B puede aplicarse en la práctica, puesto que implica el desarrollo de un objetivo de información a revelar, y los requerimientos de información a revelar relacionados, para las actividades de financiación de una entidad. Esas modificaciones agrupaban información a revelar sobre pasivos de varias Normas diferentes, por ejemplo, la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y NIIF 16 *Arrendamientos*.
- 7.30 El objetivo de información a revelar del párrafo 4.4A de las modificaciones a la NIC 7 proporciona un ejemplo de cómo puede desarrollarse un objetivo para la liquidez y solvencia [párrafo 7.25(b)(i)]. Entiende que:
- Una entidad revelará la información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los cambios en pasivos producidos por actividades de financiación, incluyendo tanto los derivados de flujos de efectivo como los que no implican flujos de efectivo.
- 7.31 El apéndice de este Documento de Discusión proporciona dos ejemplos adicionales sobre cómo puede aplicarse el Método B en la práctica al desarrollar y organizar objetivos y requerimientos de información a revelar. Ambos muestran cómo puede ser posible aplicar el Método B para reconfigurar requerimientos de información a revelar similares que están actualmente dispersos por varias Normas y combinarlos bajo un objetivo de información a revelar centralizado sobre la base de las actividades de la entidad.

Ventajas e inconvenientes del Método B

- 7.32 El Método B tiene las siguientes ventajas:
- (a) Está alineado con la forma en que muchas entidades consideran sus actividades, y la preferencia de muchos usuarios de los estados financieros para la información revelada por actividad, como en las modificaciones realizadas a la NIC 7 en 2016.

- (b) Obliga al Consejo a establecer claramente las razones para revelar información en los estados financieros, centrándose en los objetivos de la información a revelar sobre las actividades de la entidad y en la forma en que los usuarios comúnmente evalúan las perspectivas de entradas netas de efectivo futuras y la administración de la gerencia.
- (c) Agrupa la información sobre tipos de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos bajo un objetivo de información a revelar centralizado y, por ello, destaca las relaciones entre diferente información a revelar. Según el Método B, el Consejo necesitaría ser disciplinado al establecer requerimientos de información a revelar porque estos requerimientos necesitarían aplicarse a un grupo completo de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, en lugar de, por ejemplo, a una sola clase de activos.
- (d) Ayuda a impedir repeticiones e incongruencias que pueden surgir si objetivos de información a revelar similares se desarrollan de forma independiente en diferentes Normas.
- (e) Es diferente del método predominante actualmente utilizado por el Consejo y puede ser más probable que incentive cambios de conducta, por ejemplo, desincentivando un enfoque de lista de control para la información a revelar.

7.33 El Método B tiene los siguientes inconvenientes:

- (a) Sería un cambio significativo al enfoque actual del Consejo para desarrollar requerimientos de información a revelar y la forma en que los interesados aplican esos requerimientos, cuyos beneficios están por comprobar. Se requeriría una revisión fundamental de los objetivos y requerimientos de información a revelar de las Normas NIIF. Puesto que puede ser difícil que los objetivos y requerimientos de información a revelar se desarrollen para una Norma concreta, el Consejo podría considerar el desarrollo de una sola Norma para la información a revelar, que incluiría los objetivos de la información a revelar centralizados y los requerimientos de la información a revelar centralizados. Las cuestiones que implica tener una Norma única para la información a revelar se analizan en los párrafos 7.38 a 7.41.
- (b) Requeriría un cambio significativo en la mentalidad de todos los interesados y del Consejo, que puede requerir considerable tiempo y entrenamiento.
- (c) Podría organizarse mejor cierta información—por ejemplo, información sobre transacciones con partes relacionadas o incertidumbres sobre el negocio en marcha—por tipo de información que por actividad. Por esta razón, el Método B no considera información sobre la base de la preparación basada en las actividades de una entidad (véase el párrafo 7.24) porque esta forma sería difícil de organizar.
- (d) No reflejaría la forma en que todas las entidades ven sus actividades y puede ser costoso para éstas implementar los cambios en sus sistemas y procesos internos para identificar y proporcionar información por actividad en lugar de por tipo de activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos.
- (e) Podría proporcionar menos flexibilidad que el Método A para organizar información a revelar en las notas de forma que comunique la información más eficazmente, en concreto si el Consejo define qué actividades se clasifican como actividades de operación, financiación e inversión.
- (f) Podría afectar la comparabilidad entre entidades con diferentes actividades de negocio dependiendo de la forma en que se clasifiquen esas actividades—como de operación, inversión o financiación. Además, puede ser difícil distinguir entre operación y financiación para algunas actividades—por ejemplo, las de las instituciones financieras—que podrían conducir a una ausencia de comparabilidad entre entidades incluso cuando son en sectores industriales similares.

Tabla 7.1—Comparación de los Métodos A y B

	Método A	Método B
Base para el desarrollo de objetivos de información a revelar centralizados	Consideración de los diferentes tipos de información revelada sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad (centrados en el tipo de información).	Consideración de qué información debe revelarse para las distintas actividades de una entidad (centrada en la actividad).

	Método A	Método B
La necesidad de que los objetivos de información a revelar se proporcionen en Normas individuales (es decir, objetivos a nivel de Normas)	Posibilidad de desarrollarse para apoyar requerimientos de información a revelar, que todavía se desarrollarían en Normas individuales. Los objetivos de información a revelar centralizados se desarrollarían para cubrir información útil sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos en general. Estos podrían aplicarse, entonces, de forma más específica como objetivos de información a revelar en Normas individuales a un tipo concreto de activo, pasivo, patrimonio, ingreso o gasto, así como a transacciones relacionadas.	No es probable que se desarrollen. Los objetivos de información a revelar centralizados se desarrollarían para cubrir información sobre las actividades de una entidad. Estos objetivos serían difíciles de aplicar de forma más específica como objetivos de información a revelar en Normas individuales porque las actividades cubrirían partidas y transacciones que están sujetas a múltiples Normas.
Requerimientos de información a revelar en Normas	Desarrollados sobre la base de los objetivos de información a revelar en una Norma concreta.	Desarrollados sobre la base de objetivos de información a revelar centralizados.

Combinación de los Métodos A y B

- 7.34 Sería posible combinar los Métodos A y B en un método híbrido cuando se desarrollen objetivos de información a revelar centralizados. De hecho, el Método B ya incorpora un elemento híbrido porque la información sobre la base de la preparación de los estados financieros se identifica como un tipo de información del Método A. Podría argumentarse que el Consejo actualmente aplica un método híbrido al desarrollar las Normas NIIF. Mientras que la mayoría de las Normas se centran en proporcionar información sobre tipos específicos de activos o pasivos, ingresos o gastos, tales como la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, algunas se centran en actividades específicas, tales como la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* y la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*.
- 7.35 Un método híbrido proporcionaría al Consejo más flexibilidad y se beneficiaría de algunas ventajas de ambos métodos, a la vez que reduce los inconvenientes.
- 7.36 Un inconveniente de un método híbrido es la ausencia de congruencia en la forma en que el Consejo desarrolla los objetivos y requerimientos de información a revelar. Esto puede socavar algunas de las ventajas enumeradas para ambos métodos y hacer difícil determinar la localización de los objetivos y requerimientos de información a revelar en las Normas NIIF.
- 7.37 El Consejo no ha analizado cómo podrían combinarse los Métodos A y B para formar un método híbrido, pero puede analizarse esto cuando éste considere la información recibida sobre este Documento de Discusión.

Consideración de una Norma única, o un conjunto de Normas, para la información a revelar

- 7.38 El Consejo no ha analizado en detalle la posibilidad de localizar todos los objetivos y requerimientos de información a revelar en las Normas NIIF en una sola Norma o en un conjunto de Normas para la información a revelar. Esta Norma podría incorporar los principios de información a revelar analizados en este proyecto. El Consejo puede volver a tener en cuenta la posibilidad de una sola Norma para la información a revelar después de que haya considerado la información recibida en este Documento de Discusión. Por ejemplo, si los objetivos de información a revelar centralizados se desarrollan según el Método B, puede ser difícil desarrollar objetivos y requerimientos de información en Normas individuales. Esto puede incrementar la necesidad de considerar por el Consejo una Norma única para la información a revelar que contendría los objetivos y requerimientos de información a revelar centralizados.
- 7.39 Una Norma única para la información a revelar tiene las siguientes ventajas:

- (a) evitaría la desconexión potencial implicada en tener objetivos y principios de información a revelar centralizados en una norma general de información a revelar, pero teniendo objetivos y requerimientos de información a revelar dispersos por múltiples Normas;
 - (b) ayudaría al Consejo y a sus interesados a ver los objetivos y requerimientos de información a revelar como un paquete, de forma más unificada, lo que quiere decir que las relaciones entre requerimientos de información a revelar diferentes podrían ser más fácilmente identificadas y asegurar que los requerimientos de información a revelar se desarrollan de forma congruente, lo que puede conducir a información a revelar más eficaz;
 - (c) incentivaría más disciplina en la forma en que el Consejo establece requerimientos de información a revelar, distintos de los impuestos por el desarrollo de objetivos de información a revelar centralizados, porque todos los requerimientos de información a revelar se considerarían en relación con el resto, en lugar de centrarse en una Norma individual;
 - (d) permitiría que los requerimientos de información a revelar se organicen por temas, en lugar de por Norma, lo que puede ser de más fácil uso, reduciría duplicidades y destacaría las relaciones entre los requerimientos de información a revelar; y
 - (e) podría ser más apropiado para los objetivos y requerimientos de información a revelar desarrollados según el Método B.
- 7.40 Una Norma única para la información a revelar tiene los siguientes inconvenientes:
- (a) El traslado de los requerimientos de información a revelar fuera de las Normas individuales puede hacer difícil ver la forma en que estos requerimientos se relacionan con los requerimientos de reconocimiento y medición.
 - (b) La consideración de los requerimientos de información a revelar sobre una base más unificada puede significar que exista menos interés en los aspectos de una clase específica de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad que son relevantes para esa clase concreta. Por consiguiente, la información útil que es específica de un tipo concreto de transacción puede ser pasada por alto al desarrollar los objetivos de la información a revelar. Por esta razón puede haber también un límite a la medida en que podrían ser unificados los objetivos y requerimientos en las Normas.
 - (c) Una Norma única representaría un cambio fundamental en las Normas existentes que puede tener consecuencias no previstas.
 - (d) Aunque un enfoque más unificado puede conducir a objetivos y requerimientos de información a revelar más eficaces, llevaría mucho tiempo de implementar por el Consejo, de forma que habría un retraso significativo antes de que pudieran materializarse los beneficios de una Norma única para la información a revelar. Además, todavía se necesitaría que hubiera un cambio en la conducta de las entidades, auditores y reguladores (como se analizaba en los párrafos 1.6 a 1.8) para que este enfoque dé lugar a información a revelar más eficaz.
- 7.41 Una alternativa a tener una Norma única para la información a revelar sería agrupar los objetivos y requerimientos de información a revelar en varias Normas para la información a revelar, cada una cubriendo unos pocos temas relacionados. El Consejo aplicó este enfoque al desarrollar la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*, cubriendo los requerimientos de información a revelar que, en otro caso, habrían estado dispersos por la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* y NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*. La agrupación de la información a revelar de esta forma puede producir un resultado similar a una Norma única para la información a revelar que está organizada por tema, y puede ser más fácil y rápido de implementar para el Consejo. No obstante, puede disminuir algunos de los beneficios de establecer objetivos y requerimientos de información a revelar sobre una base más unificada.

Resumen de las opiniones y preguntas preliminares del Consejo para quienes respondan

Pregunta 11

La opinión preliminar del Consejo es que debería desarrollar un conjunto central de objetivos de información a revelar (objetivos de información a revelar centralizados) que consideren el objetivo de estados financieros y el papel de las notas.

Los objetivos de la información a revelar centralizados podrían usarse por el Consejo como base para desarrollar objetivos y requerimientos de información a revelar en Normas que estén más unificados y mejor vinculados con el objetivo global de los estados financieros.

¿Está de acuerdo en que el Consejo debería desarrollar objetivos de información a revelar centralizados?
¿Por qué sí o por qué no? Si no está de acuerdo, ¿qué alternativa sugiere y por qué?

Pregunta 12

El Consejo ha identificado, pero no se ha formado ninguna opinión preliminar sobre los siguientes dos métodos que podrían usarse para desarrollar objetivos de información a revelar centralizados y, por ello, utilizarse como la base para desarrollar y organizar objetivos y requerimientos de información a revelar en las Normas:

- centrarse en los diferentes tipos de información revelada sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad (Método A); o
 - centrarse en la información sobre las actividades de una entidad para reflejar mejor la forma en que los usuarios habitualmente evalúan las perspectivas de entradas netas de efectivo futuras a una entidad y la administración de la gerencia de los recursos de esa entidad (Método B).
- (a) ¿Cuál de estos métodos apoya, y por qué?
- (b) ¿Puede usted considerar cualquier otro método que podría utilizar? Si apoya un método diferente, por favor, describa su método y explique por qué considera que puede ser preferible a los métodos descritos en esta sección.

Los Métodos A y B están en etapas iniciales de desarrollo y no han sido analizados en detalle por el Consejo. Consideraremos la información recibida sobre este Documento de Discusión sobre la forma en que los objetivos de información a revelar centralizados pueden desarrollarse mejor antes de elaborarlos posteriormente.

Pregunta 13

¿Considera que el Consejo debería considerar la localización de todos objetivos y requerimientos de información a revelar en las Normas NIIF en una sola Norma y un conjunto de Normas para la información a revelar? ¿Por qué sí o por qué no?

Sección 8—Enfoque del personal técnico del Consejo de Normas de Contabilidad de Nueva Zelanda para la redacción de los requerimientos de información a revelar en las Normas NIIF

8.1 Esta sección describe un enfoque que ha sido desarrollado por el personal técnico del Consejo de Normas de Contabilidad de Nueva Zelanda (personal técnico de NZASB, por sus siglas en inglés) para la redacción de los requerimientos de información a revelar de las Normas NIIF.⁵⁴ El enfoque del personal técnico del Consejo de Normas de Contabilidad de Nueva Zelanda:

- (a) pretende responder a preocupaciones de que la redacción de las Normas NIIF puedan contribuir al problema de información a revelar; e
- (b) ilustrar la forma en que pueden redactarse los objetivos y requerimientos de información a revelar, con el objetivo de incentivar en los estados financieros información a revelar más eficaz.

El Consejo no se ha formado todavía ninguna opinión sobre el enfoque del personal técnico del NZASB descrito en esta sección. Si la información recibida sobre el enfoque del personal técnico del NZASB es positiva, el Consejo podría considerar este enfoque en su Revisión a nivel de Normas del proyecto de Información a Revelar [véase el párrafo 1.16(c)].

8.2 Las principales características del enfoque del personal técnico del NZASB son:

- (a) la introducción de objetivos de la información a revelar, que comprenden un objetivo de información a revelar global para cada Norma y subobjetivos de información a revelar más específicos para cada tipo de información que se requiere que cumpla ese objetivo de información a revelar global;
- (b) la división de requerimientos de información a revelar en dos niveles, con la cantidad de información a revelar dependiendo de la importancia relativa de una partida o transacción para la entidad que informa y la medida del juicio requerido al contabilizar la partida o transacción. Los dos niveles son:
 - (i) información resumida, orientada a proporcionar a los usuarios una visión global del efecto de la partida o transacción. Se requeriría que todas las entidades revelen esta información, sujeta solo a consideraciones de materialidad o importancia relativa (información a revelar de nivel 1); e
 - (ii) información adicional, que una entidad consideraría revelar si esa información es necesaria para cumplir el objetivo de información a revelar global en la Norma (información a revelar) de nivel 2.
- (c) mayor énfasis en la necesidad de ejercer el juicio profesional al decidir cómo y qué revelar para cumplir los objetivos de información a revelar; y
- (d) una redacción menos normativa de los requerimientos de información a revelar.

8.3 Esta sección está establecida de la forma siguiente:

- (a) ¿Cuál es la cuestión? (párrafo 8.4);
- (b) el enfoque del personal técnico del NZASB (párrafos 8.5 a 8.24);
- (c) costos y beneficios del enfoque del personal técnico del NZASB (párrafos 8.25 a 8.27);
- (d) aplicabilidad del enfoque del personal técnico del NZASB a otros métodos de desarrollar objetivos de información a revelar centralizados (párrafos 8.28 y 8.29);
- (e) ejemplos preparados por el personal técnico del NZASB para ilustrar su enfoque (proporcionados después del párrafo 8.29 en las páginas 68 a 73 de este Documento de Discusión):
 - (i) ejemplo 1 del personal técnico del NZASB: Guías sobre el uso del juicio profesional;
 - (ii) ejemplo 2 del personal técnico del NZASB: Aplicación del enfoque a la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*; y

⁵⁴ Esta sección proporciona un resumen del enfoque del personal técnico del NZASB, adaptado para encajar en el contenido de este Documento de Discusión. Las propuestas originales del enfoque del personal técnico del NZASB están disponibles en los Documento de Agenda 11F a 11I, analizados por el Consejo en su reunión de abril de 2015 y en los Documento de Agenda 11A y 11B, analizados por el Consejo en su reunión de septiembre de 2015. Todos los documentos de agenda están disponibles en el sitio web de la Fundación IFRS.

- (iii) ejemplo 3 del personal técnico del NZASB: Aplicación del enfoque a la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*.
- (f) preguntas para quienes responden (al final de esta sección en la página 73 de este Documento de Discusión).

¿Cuál es la cuestión?

- 8.4 Las entidades necesitan utilizar el juicio al decidir qué información revelar en sus estados financieros y la forma más eficaz de organizarla y comunicarla. El Consejo ha recibido información de que las principales dificultades al aplicar el juicio son de conducta (véanse los párrafos 1.6 y 1.7). El Consejo ha recibido también información de que las Normas NIIF podrían incentivar el uso del juicio profesional de las siguientes formas:
- (a) Algunas Normas carecen de objetivos de información a revelar claros, haciendo el propósito de algunos requerimientos de información a revelar poco evidente. Esto hace difícil que las entidades apliquen el juicio y decidan qué información revelar.
 - (b) Algunos requerimientos de información a revelar usan un lenguaje demasiado normativo, por ejemplo, "revelará" y "como mínimo". Esta redacción puede dar la impresión de que debe proporcionarse información a revelar específica, independientemente de si la información es significativa, y puede verse como que incentiva un enfoque de lista de control para preparar los estados financieros.

El enfoque del personal técnico del NZASB

- 8.5 Los párrafos siguientes describen los principales aspectos del enfoque del personal técnico de NZASB:
- (a) objetivos de la información a revelar (párrafos 8.6 a 8.11);
 - (b) dos niveles de requerimientos de información a revelar (párrafos 8.12 a 8.19);
 - (c) enfatización del uso del juicio (párrafos 8.20 a 8.22); y
 - (d) lenguaje menos normativo (párrafos 8.23 y 8.24).

Objetivos de la información a revelar

- 8.6 El enfoque del personal técnico del NZASB sugiere que cada Norma incluya:
- (a) un objetivo de información a revelar global para cada Norma, que se basaría en el objetivo de los estados financieros (una aplicación a nivel de Norma del objetivo de los estados financieros); y
 - (b) subobjetivos de información a revelar más específicos para cada tipo de información requerida que proporcionan una aplicación más granular del objetivo de información a revelar global en cada Norma.
- 8.7 El objetivo de información a revelar global en una Norma sería un objetivo amplio que pretende proporcionar un vínculo con el objetivo de los estados financieros. El objetivo de información a revelar global en una Norma estaría también vinculado con el objetivo de esa Norma individual. Por ejemplo, el objetivo de información a revelar global para la NIC 16 del párrafo 16.X1 del ejemplo 2 del personal técnico del NZASB (este ejemplo comienza en la página 68 de este Documento de Discusión) es:⁵⁵
- El objetivo de revelar información sobre la inversión de la entidad en propiedades, planta y equipo es ayudar a los usuarios de sus estados financieros a evaluar el efecto de la inversión de la entidad en propiedades, planta y equipo sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad, incluyendo los juicios realizados al contabilizar esa inversión.
- 8.8 Para ayudar a las entidades a realizar juicios sobre qué información proporcionar, existen subobjetivos de información a revelar específicos que apoyan el objetivo de información a revelar global en una Norma para explicar por qué los usuarios necesitan tipos de información concretos. El enfoque del personal técnico del NZASB sugiere la siguiente lista de tipos de información para desarrollar los subobjetivos de información a revelar específicos:
- (a) información sobre la entidad que informa;

⁵⁵ Este objetivo de información a revelar global en la NIC 16 ha sido desarrollado considerando el objetivo de los estados financieros del párrafo 9 de la NIC 1 y el objetivo de la NIC 16 del párrafo 1 de la NIC 16.

- (b) información sobre las bases de medición e incertidumbres de la medición de los activos y pasivos de la entidad;
 - (c) información sobre riesgos clave que surgen de los activos y pasivos de la entidad;
 - (d) información sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad;
 - (e) información referida al futuro, si esa información es relevante y está relacionada con activos y pasivos que existían al final del periodo sobre el que se informa o durante éste;
 - (f) información sobre la administración de la gerencia de los recursos de la entidad; y
 - (g) otra información relevante.
- 8.9 En congruencia con el Método A de la Sección 7 *Objetivos de información a revelar centralizados*, los objetivos de información a revelar centralizados podrían desarrollarse para cada tipo de información enumerada en el párrafo 8.8. Por ejemplo, un objetivo de información a revelar centralizado para el párrafo 8.8(b) que podría aplicarse entre Normas NIIF puede describirse como:
- Información a revelar sobre las bases de medición de los activos y pasivos de la entidad, y cualquier incertidumbre de la medición asociado, para ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender la forma en que los importes reconocidos han sido determinados y cualquier incertidumbre de la medición significativa asociada con esa determinación.
- 8.10 Ese objetivo de información a revelar centralizado podría usarse como base para desarrollar un subobjetivo de información a revelar específico para una Norma individual. Por ejemplo, un subobjetivo de información a revelar específico para la información sobre las bases de medición, e incertidumbres de la medición relacionadas, en relación con propiedades, planta y equipo del párrafo 16.X7 del ejemplo 2 del personal técnico del NZASB es:
- para lograr el objetivo de información a revelar [global] de la [NIC 16], una entidad considerará si revelar información adicional sobre la base para medir las propiedades, planta y equipo y cualesquiera incertidumbres asociadas a esa medición para ayudar a los usuarios a comprender cómo se han determinado los importes reconocidos y cualesquiera incertidumbres de la medición significativas asociadas con esa determinación.
- 8.11 El enfoque del personal técnico del NZASB ilustra una forma en que pueden desarrollarse los objetivos y requerimientos de información a revelar en las Normas. Existen otros enfoques posibles para redactar los requerimientos de información a revelar en las Normas y el Consejo todavía no se ha formado ninguna opinión sobre este u otros aspectos del enfoque del personal técnico del NZASB descrito en esta sección.
- Dos niveles de los requerimientos de información a revelar**
- 8.12 Además, de los objetivos de información a revelar, el enfoque del personal técnico del NZASB sugiere que las Normas NIIF incluyen dos niveles de requerimientos de información a revelar, lo cual requeriría que las entidades:
- (a) proporcionen información resumen, sujeto al juicio de la materialidad o importancia relativa (información a revelar de nivel 1); y
 - (b) evalúen si es necesario proporcionar información adicional, dependiendo de la importancia relativa de la partida o transacción para la entidad que informa y la cantidad de juicio implicado en la contabilización de la partida o transacción (información a revelar de nivel 2).
- 8.13 El objetivo de este enfoque de dos niveles de revelar información es proporcionar un equilibrio entre:
- (a) Asegurar un nivel de congruencia y comparabilidad entre entidades, y un nivel de especificidad, lo que orienta a ésta al juzgar qué información se requiere para satisfacer el objetivo de información a revelar global en una Norma—sujeto a la materialidad o importancia relativa, se requeriría que todas las entidades proporcionasen la información resumida (información a revelar de nivel 1).
 - (b) Proporcionar a las entidades cierta flexibilidad para ejercer el juicio sobre qué información adicional es necesaria para cumplir el objetivo de información a revelar global de una Norma ((información a revelar de nivel 2). Esto llevaría a las entidades a comunicar de una forma que refleje sus propios hechos y circunstancia y las necesidades de información de los usuarios de sus estados financieros. También desincentivaría la introducción de información no significativa o "estandarizada".
- 8.14 El objetivo de información a revelar de nivel 1 es proporcionar una visión global del efecto de la partida o transacción. La información a revelar de nivel 1 de una Norma se seleccionaría por el Consejo sobre la base de los tipos de información (del párrafo 8.8) que son necesarios, en el contexto de la partida o transacción cubierta por la Norma, para dar una visión global de esa partida o transacción.

- 8.15 La información a revelar de nivel 1 necesitaría proporcionarse por todas las entidades si tienen partidas o transacciones dentro del alcance de la Norma concreta, excepto cuando esto dé lugar en información a revelar no significativa.
- 8.16 El objetivo de la información a revelar de nivel 2 sería especificar información más detallada para acompañar la información a revelar de nivel 1, si fuera necesario, y cubrir todos los tipos de información detallada del párrafo 8.8. La información a revelar de nivel 2 contiene dos tipos de información adicional:
- (a) detalle adicional sobre tipos de información que están ya proporcionados en forma resumida bajo el nivel 1 (por ejemplo, el párrafo 16.X5 del ejemplo 2 del personal técnico del NZASB sugiere información a revelar adicional sobre cambios en las propiedades, planta y equipo, lo que proporciona más detalle al resumen del párrafo 16.X3(c) de ese ejemplo); y
 - (b) tipos adicionales de información no requerida de forma específica según el nivel 1 (distinta de la que potencialmente sea parte del requerimiento de revelar un resumen de otra información necesaria para proporcionar una visión global de las transacciones—por ejemplo, véase el párrafo 16.X3(f) del ejemplo 2 del personal técnico del NZASB), que puede ser necesaria para cumplir el objetivo de información a revelar global de la Norma (por ejemplo, véase el párrafo 16.X6(c) del ejemplo 2 del personal técnico del NZASB cubre información sobre restricciones sobre el uso o disposición de propiedades, planta y equipo, que solo se cubre en el nivel 2).
- 8.17 Para algunas entidades, la información a revelar de nivel 1 sobre una partida puede ser suficiente para cumplir el objetivo de información a revelar global de la Norma para esa partida. Sin embargo, si la información a revelar de nivel 1 no es suficiente para satisfacer el objetivo de información a revelar global de la Norma, la entidad necesitaría proporcionar cierta información a revelar de nivel 2. Por ejemplo:
- (a) una institución financiera con una pequeña inversión en propiedades, planta y equipo puede necesitar la revelación de solo información resumen (información a revelar de nivel 1), o no revelar ninguna información en absoluto sobre esa inversión; y
 - (b) puede ser necesario que un fabricante con una gran inversión en propiedades, planta y equipo proporcione ambos niveles de información resumen (información a revelar de nivel 1) y cierta información adicional (información a revelar de nivel 2).
- 8.18 El objetivo de proporcionar subobjetivos de información a revelar específicos en las Normas sería ayudar a las entidades a evaluar qué información a revelar de nivel 2 es necesaria, si procede. Por consiguiente, la información a revelar de nivel 2 estaría vinculada con subobjetivos de información a revelar específica.
- 8.19 El personal técnico del NZASB sugiere que los requerimientos de revelar información resumen (nivel 1) y la consideración de la revelación de información adicional (nivel 2), podrían describirse en la NIC 16 de la forma siguiente (véase también los párrafos 16.X3 y 16.X4 del ejemplo 2 del personal técnico del NZASB):

Información resumen

Para lograr el objetivo de información a revelar [global], una entidad revela información resumen sobre su inversión en propiedades, planta y equipo para proporcionar una visión global de la importancia relativa de las propiedades, planta y equipo para la entidad y la cantidad de juicio implicado en la contabilización de las propiedades, planta y equipo, a un nivel amplio, el efecto de las propiedades, planta y equipo sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad. Una entidad revela la siguiente información:

- (a) ...

Información adicional

Una entidad evaluará si es necesario revelar información sobre las propiedades, planta y equipo además de [la información resumen] y, si hacerlo así, [considerará los factores enumerados, en los párrafos...]. Cuanta mayor sea la importancia de las propiedades, planta y equipo para una entidad y cuanta mayor cantidad de juicio implicado en su contabilización, más información es probable que una entidad necesite revelar.

Guías sobre el uso del juicio profesional

- 8.20 El enfoque del personal técnico del NZASB sugiere que una norma general de información a revelar incluya unos pocos párrafos para enfatizar la necesidad para una entidad que informa para ejercer el juicio para determinar qué información a revelar, y la mejor forma de hacerlo. De manera alternativa, estos párrafos podrían incluirse en cada Norma y vincularse con el objetivo de información a revelar global de esa Norma.
- 8.21 Estos párrafos ampliarían el párrafo 31 de la NIC 1, que señala que:

Algunas NIIF especifican la información que se requiere incluir en los estados financieros, los cuales incluyen las notas. No es necesario que una entidad revele información específica requerida por una NIIF si la información procedente de esa revelación carece de importancia relativa. Este es el caso incluso si la NIIF contiene una lista de requerimientos específicos o los describe como requerimientos mínimos. Una entidad decidirá también revelar o no información adicional, cuando el cumplimiento con los requerimientos específicos de las NIIF resulte insuficiente

para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender el impacto de transacciones concretas, así como de otros sucesos y condiciones, sobre la situación y el rendimiento financieros de la entidad.

- 8.22 El ejemplo 1 del personal técnico del NZASB de la página 68 de este Documento de Discusión proporciona un ejemplo de aclaración de los requerimientos sobre la necesidad del juicio que podría situarse en cualquier Norma que contiene requerimientos de información a revelar o en una norma general de información a revelar.

Lenguaje menos normativo

- 8.23 El enfoque del personal técnico del NZASB evita usar las expresiones "una entidad revelará" y "cómo mínimo". El Consejo ha recibido información de que algunos interesados consideran que la redacción normativa de este tipo, que se usa en algunas Normas NIIF, implica que el concepto de materialidad o importancia relativa no se aplica a esos requerimientos. El Consejo observa que esta información recibida surge de una interpretación errónea de la redacción usada en las Normas NIIF. Para disipar esa interpretación errónea, el Consejo aclara, en sus modificaciones a la NIC 1 de diciembre de 2014, que una entidad no necesita proporcionar una información a revelar específica requerida por una Norma NIIF si ésta no es significativa, incluso si la Norma contiene una lista de requerimientos específicos o los describe como requerimientos mínimos.⁵⁶ El enfoque del personal técnico del NZASB pretende abordar esta preocupación usando la siguiente redacción:
- (a) "una entidad revela" para la información a revelar de nivel 1; y
 - (b) una entidad considera revelar información sobre" y "ejemplos de información que la entidad considera revelar incluyen" para la información a revelar de nivel 2.
- 8.24 La redacción para la información a revelar de nivel 2 sería menos normativa que la de la información a revelar de nivel 1 porque la primera establece temas adicionales para que la entidad considere su revelación, en lugar de señalar que se requiere que la entidad revele información concreta. El lenguaje usado para la información a revelar de nivel 2 pretende enfatizar que la entidad necesita hacer una evaluación de si es necesaria información adicional, y cuál, para cumplir el objetivo de información a revelar global de una Norma.

Costo y beneficios del enfoque

- 8.25 El enfoque del personal técnico del NZASB tiene como objetivo:
- (a) proporcionar a las entidades una mejor base para ejercer el juicio al decidir qué información incluir en sus estados financieros, y cómo revelar esa información, lo que puede incentivar cambios en la conducta;
 - (b) facilitar a las entidades la flexibilidad para comunicar de forma que refleje sus propios hechos y circunstancias y las necesidades de información de los usuarios de sus estados financieros, pero que todavía asegure algún nivel de congruencia y comparabilidad;
 - (c) abordar las preocupaciones de que una ausencia de objetivos de información a revelar claros y largas listas de requerimientos de información a revelar contribuyan al problema de información a revelar; y
 - (d) tratar las preocupaciones de que ciertos requerimientos de información a revelar se redacten usando un lenguaje demasiado normativo.
- 8.26 No obstante, los interesados pueden tener las siguientes preocupaciones sobre el enfoque:
- (a) Puede ser más simple para entidades que usan requerimientos de información a revelar específicos que aplicar el juicio al determinar cómo cumplir los objetivos de información a revelar. Por ejemplo, la evaluación de si la información a revelar cumple los objetivos de información a revelar requiere una comprensión de las necesidades de los usuarios de los estados financieros. Un enfoque de lista de control puede parecer más simple debido a las presiones de tiempo y porque se pueden tomar decisiones más fáciles de explicar a los auditores y reguladores. Existe también el riesgo de que ejemplos de información a revelar adicional (que el personal técnico del NZASB sugiere proporcionar como guías en su enfoque) pueden ser usados como una lista de control de la información a revelar.
 - (b) Algunos usuarios de los estados financieros pueden estar preocupados sobre permitir demasiada flexibilidad a las entidades al proporcionar información a revelar de nivel 2 porque pueden perder

⁵⁶

El párrafo 31 de la NIC 1 también hace referencia al párrafo 8.21 de este Documento de Discusión.

información que habitualmente reciben o porque esta flexibilidad puede afectar la comparabilidad entre entidades y entre periodos.

- (c) Algunos auditores y reguladores pueden estar preocupados de que un enfoque más flexible para proporcionar información a revelar fuera más difícil de auditar y regular.
- 8.27 Algunas entidades pueden estar preocupadas sobre la implementación del enfoque del personal técnico del NZASB debido a la complejidad adicional percibida y compromisos temporales. Sin embargo, el enfoque del personal técnico del NZASB puede no ser tan costoso en tiempo como algunos interesados creen porque:
- (a) El enfoque proporciona cierta especificidad para guiar la determinación de la forma de satisfacer el objetivo de información a revelar global de una Norma:
 - (i) estableciendo requerimientos de información a revelar de nivel 1 específicos; e
 - (ii) incluyendo subobjetivos de información a revelar específicos para guiar a una entidad cuando decide si proporcionar información a revelar adicional.
 - (b) Aunque el enfoque puede ser más costoso en tiempo inicialmente (comparado con un enfoque de lista de control), en periodos sobre los que se informa posteriores la entidad podría centrarse en lo que ha cambiado desde el periodo sobre el que se informa anterior, en lugar de evaluar nuevamente toda su información a revelar cada año.
 - (c) No es necesario esperar hasta que haya empezado el proceso de presentación de información de final de año para considerar qué información nueva o revisada puede ser necesaria para cumplir los objetivos de información a revelar. Esta evaluación puede realizarse durante el año cuando tienen lugar las transacciones o sucesos que probablemente afecten a la información a revelar.
 - (d) Se informa habitualmente al mercado durante el periodo de cualesquiera transacciones o sucesos significativos, por ejemplo, en comunicaciones al mercado, resúmenes informativos para inversores o informes financieros intermedios. Estas comunicaciones pueden usarse como base para la información a revelar en las notas. Por consiguiente, una entidad puede reducir sus costos con un alineamiento más estrecho de sus comunicaciones y procesos de información financiera.

Aplicabilidad del enfoque del personal técnico del NZASB a otros métodos de desarrollar objetivos de información a revelar centralizados

- 8.28 El enfoque del personal técnico del NZASB es congruente con las opiniones preliminares del Consejo sobre el papel y contenido de las notas de la Sección 3 *Roles de los estados financieros principales y las notas* y el Método A (tipos de información) para determinar los objetivos de información a revelar centralizados de la Sección 7.
- 8.29 Si se utiliza un método diferente para determinar los objetivos de información a revelar centralizados, por ejemplo, el Método B de la Sección 7, esto afectaría la determinación de los objetivos y requerimientos de la información a revelar. Sin embargo, los siguientes aspectos del enfoque del personal técnico del NZASB todavía podrían ser aplicables al desarrollar objetivos y requerimientos de información a revelar según un método diferente:
- (a) los objetivos de información a revelar se desarrollarían para aclarar qué información es útil para satisfacer las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros;
 - (b) los objetivos de información a revelar dentro de una Norma se vincularían con los objetivos de la información a revelar centralizados o con el objetivo de los estados financieros;
 - (c) cada requerimiento de información a revelar se vincularía con el objetivo de información a revelar;
 - (d) los requerimientos se incluirían para enfatizar la necesidad de ejercer el juicio profesional al decidir cómo y qué revelar para cumplir los objetivos de información a revelar; y
 - (e) los requerimientos de información a revelar se redactarían usando un estilo menos normativo.

Ejemplos del personal técnico del NZASB

Ejemplo 1 del personal técnico del NZASB—Guías para usar el juicio

Este es un ejemplo para aclarar los párrafos que enfatizan la necesidad de usar el juicio y podría colocarse en cada Norma que contenga requerimientos de información a revelar o podría situarse en una norma general de información a revelar, tal como en la NIC 1.

- X1.1 Para lograr el objetivo de información a revelar [global] de una Norma, una entidad utilizará su juicio para determinar la medida y combinación apropiada de información cuantitativa y cualitativa a revelar, incluyendo la medida de agregación o desglose de esa información. Las evaluaciones sobre la cantidad de información a revelar dependen de la importancia relativa de una partida o transacción para la entidad (teniendo en cuenta la naturaleza o tamaño de esa partida o transacción) y la cantidad de juicio implicado en la contabilización de esta partida o transacción. Por ello, las evaluaciones necesitan tener en cuenta la medida en que se ven afectados la situación financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo por:
- (a) la partida o transacción; y
 - (b) los riesgos e incertidumbres asociados con la partida o transacción.
- X1.2 Al utilizar el juicio para determinar la información a revelar de acuerdo con una Norma, una entidad considera:
- (a) cuánto énfasis se pone en información a revelar concreta;
 - (b) el nivel de detalle necesario (teniendo en cuenta la expectativa de que los usuarios de los estados financieros deberían tener un conocimiento razonable del negocio y de las actividades económicas);
 - (c) cuánta agregación o desglose realizar; y
 - (d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para cumplir el objetivo de información a revelar.
- X1.3 Una entidad agregará o desglosará información a revelar de acuerdo con esa Norma u otra Norma NIIF de forma que la utilidad de la información no se obstaculice por la inclusión de un gran volumen de detalles insignificantes o la acumulación de partidas que tengan diferentes características.

Ejemplo 2 del personal técnico del NZASB—Aplicación del enfoque del personal técnico del NZSB a la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*

La sección de información a revelar ha sido redactada nuevamente para que la NIC 16 cubra la información a revelar para propiedades, planta y equipo en su totalidad, sin considerar dónde podrían situarse los requerimientos en Normas específicas. Por ello, cierta información a revelar en este ejemplo puede reproducir los requerimientos de información a revelar existentes en otras Normas. La información a revelar exacta requerida, potenciales duplicidades de los requerimientos de información a revelar y la localización preferida de requerimientos de información a revelar concretos se abordarán en una etapa posterior si el Consejo considera más adelante el enfoque del personal técnico del NZASB.

Objetivos de la información a revelar

- 16.X1 El objetivo de revelar información sobre la inversión de la entidad en propiedades, planta y equipo es ayudar a los usuarios de sus estados financieros a evaluar el efecto de la inversión de la entidad en propiedades, planta y equipo sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad, incluyendo juicios realizados al contabilizar esa inversión.

Necesidad del juicio

- 16.X2 Para lograr el objetivo de información a revelar, una entidad utilizará su juicio de acuerdo con los párrafos X1.1 a X1.3 (véase el ejemplo 1 del personal técnico del NZASB).

Información a revelar

Información resumen

- 16.X3 Para lograr el objetivo de información a revelar una entidad revela información resumen sobre su inversión en propiedades, planta y equipo para proporcionar una visión global de la importancia relativa de las propiedades, planta y equipo para la entidad y la cantidad de juicio implicado en su contabilización, y de ese modo ayudar a los usuarios a evaluar, a un nivel amplio, el efecto de las propiedades, planta y equipo sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad. Una entidad revela la siguiente información:
- (a) una descripción de la forma en que la naturaleza del negocio de la entidad afecta o determina el nivel o composición de su inversión en propiedades, planta y equipo;
 - (b) el importe total en libros de las propiedades, planta y equipo y el importe en libros de sus clases más importantes al final del periodo sobre el que se informa;
 - (c) un resumen de los cambios significativos en el importe en libros de las clases más importantes de propiedades, planta y equipo durante el periodo sobre el que se informa;
 - (d) la base de medición usada para las clases más importantes de propiedades, planta y equipo;
 - (e) un resumen de las incertidumbres significativas asociadas con la medición de las propiedades, planta y equipo, tales como una descripción de la naturaleza o tipo de estimaciones o juicios clave realizados en su medición; y
 - (f) un resumen de cualquier otra información necesaria para proporcionar una visión global de la inversión de la entidad en propiedades, planta y equipo, tales como restricciones significativas sobre su uso.

Información adicional

- 16.X4 Una entidad evaluará si es necesario revelar información sobre propiedades, planta y equipo además de la requerida por el párrafo 16.X3 y, de serlo, considerará los factores de los párrafos X1.1 a X1.3 (véase el ejemplo 1 del personal técnico del NZASB). Cuanto mayor sea la importancia de las propiedades, planta y equipo para una entidad y cuanta mayor cantidad de juicio implicado en su contabilización, más información es probable que una entidad necesite revelar.

Cambios en las propiedades, planta y equipo

- 16.X5 Para lograr el objetivo de información a revelar, una entidad considerará si revelar información adicional sobre el efecto de transacciones y otros sucesos durante el periodo sobre el que se informa que cambien la inversión de una entidad en propiedades, planta y equipo para que los usuarios comprendan cómo transacciones y sucesos durante el periodo sobre el que se informa han modificado la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad. Por ejemplo, información que la entidad considera revelar incluye una conciliación del importe en libros de las clases más importantes de propiedades, planta y equipo desde el comienzo al final del periodo sobre el que se informa, mostrando:
- (a) el gasto por depreciación;
 - (b) compras y ventas de propiedades, planta y equipo;
 - (c) ganancias y pérdidas sobre la venta o disposición de propiedades, planta y equipo;
 - (d) pérdidas por deterioro de valor y reversiones de éstas; e
 - (e) incrementos y disminuciones de revaluaciones.

Riesgos y restricciones clave asociados con las propiedades, planta y equipo

- 16.X6 Para lograr el objetivo de información a revelar, una entidad considerará si revelar información relacionada con la naturaleza y amplitud de los riesgos y restricciones clave asociados con las propiedades, planta y equipo de la entidad para que los usuarios comprendan y evalúen cómo pueden afectar esos riesgos y restricciones la capacidad de la entidad de usar, vender u obtener beneficios económicos de sus propiedades, planta y equipo en periodos sobre los que se informa futuros. Ejemplos de información que la entidad considera revelar incluyen:

- (a) una descripción de la naturaleza y amplitud de los riesgos clave a los que está expuesta la entidad en la fecha de presentación que podrían afectar adversamente a la futura recuperabilidad de su inversión en propiedades, planta y equipo, tales como a través de la obsolescencia tecnológica o económica;
- (b) una descripción de los objetivos y políticas de la entidad para gestionar cualquiera de esos riesgos;
- (c) restricciones sobre la venta o disposición de propiedades, planta y equipo; y
- (d) el importe en libros de las propiedades, planta y equipo pignorados como garantía de pasivos o compromisos.

Bases de medición e incertidumbres asociadas con las propiedades, planta y equipo

- 16.X7 Lograr el objetivo de información a revelar, una entidad considerará si revelar información adicional sobre la base para medir las propiedades, planta y equipo y cualesquiera incertidumbres asociadas de esa medición para ayudar a los usuarios a comprender cómo se ha determinado los importes reconocidos y cualesquiera incertidumbres de la medición significativas asociadas con esa determinación. Ejemplos de información que la entidad considera revelar incluyen:
- (a) métodos y supuestos usados para depreciar las propiedades, planta y equipo, tales como vidas útiles estimadas y valores residuales;
 - (b) métodos y supuestos usados para evaluar las propiedades, planta y equipo por deterioro de valor;
 - (c) métodos y supuestos aplicados si las clases más importantes de propiedades, planta y equipo se llevan a importes revaluados;
 - (d) la sensibilidad de lo siguiente a cambios en los métodos y suposiciones revelados de acuerdo con los párrafos (a) a (c):
 - (i) importes en libros de propiedades, planta y equipo en la fecha de presentación; y
 - (ii) cambios en dichos importes en libros durante el periodo sobre el que se informa; y
 - (e) cambios en cualquiera de las bases de medición, métodos y suposiciones aplicados durante el periodo sobre el que se informa.

Cambios futuros en las propiedades, planta y equipo

- 16.X8 Para lograr el objetivo de información a revelar, una entidad considerará si revelar información sobre transacciones futuras relativas a propiedades, planta y equipo para ayudar a los usuarios a comprender cambios próximos en su inversión en éstos y evaluar efectos futuros posibles de esas transacciones sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad. Por ejemplo, información que la entidad considera revelar incluye compromisos al final del periodo sobre el que se informa que darán lugar a cambios futuros en la inversión de la entidad en propiedades, planta y equipo, tales como compromisos de compra o disposición de estos elementos.

Otra información sobre propiedades, planta y equipo

- 16.X9 Para lograr el objetivo de información a revelar, una entidad considerará si revelar otra información para ayudar a los usuarios a comprender y evaluar la inversión de la entidad en propiedades, planta y equipo y su uso eficiente y eficaz por la entidad. Ejemplos de información que la entidad considera revelar incluyen:
- (a) cualquier indicador de que el uso actual de las propiedades, planta y equipo no es el mayor y mejor uso; y
 - (b) cantidad de propiedades, planta y equipo que está ocioso o tiene exceso de capacidad.

Ejemplo 3 del personal técnico del NZASB—Aplicación del enfoque del personal técnico del NZSB a la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

La sección de información a revelar ha sido redactada nuevamente para que la NIIF 3 cubra la información a revelar sobre combinaciones de negocios en su totalidad, sin considerar dónde podrían situarse los requerimientos en Normas específicas. Por ello, cierta información a revelar en este ejemplo puede reproducir los requerimientos de información a revelar existentes en otras Normas. La información a revelar exacta requerida, potenciales duplicidades de los requerimientos de información a revelar y la

localización preferida de requerimientos de información a revelar concretos se abordarán en una etapa posterior si el Consejo considera más adelante el enfoque del personal técnico del NZASB.

Objetivos de la información a revelar

- 3.X1 El objetivo de revelar información sobre combinaciones de negocios es ayudar a los usuarios de sus estados financieros a evaluar su efecto sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad, incluyendo juicios realizados al contabilizar dichas combinaciones de negocios.

Necesidad del juicio

- 3.X2 Para lograr el objetivo de información a revelar, una entidad utilizará su juicio de acuerdo con los párrafos X1.1 a X1.3 (véase el ejemplo 1 del personal técnico del NZASB).

Información a revelar

Información resumen

- 3.X3 Para lograr el objetivo de información a revelar una entidad revela información resumen sobre las combinaciones de negocios durante el periodo sobre el que se informa para proporcionar una visión global de su importancia relativa para la entidad y la cantidad de juicio implicado en su contabilización, y de ese modo ayudar a los usuarios a evaluar, a un nivel amplio, su efecto sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad. Una entidad revela la siguiente información:
- (a) una descripción de los tipos de negocios adquiridos;
 - (b) una descripción de las razones para llevar a cabo las combinaciones de negocios;
 - (c) un resumen de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, la contraprestación total pagada y el importe de cualquier plusvalía que surja de las adquisiciones; y
 - (d) un resumen de cualquier otra información necesaria para proporcionar una visión global de las combinaciones de negocios de la entidad durante el periodo sobre el que se informa, tales como efectos o riesgos e incertidumbres asociados con éstas.

Información adicional

- 3.X4 Una entidad evaluará si es necesario revelar información sobre combinaciones de negocios además de la requerida por el párrafo 3.X3 y, de serlo, considerará los factores de los párrafos X1.1 a X1.3 (véase el ejemplo 1 del personal técnico del NZASB). Cuanto mayor sea la importancia de las combinaciones de negocios para una entidad y cuanta mayor cantidad de juicio implicado en su contabilización, más información es probable que una entidad necesite revelar.

Los efectos de combinaciones de negocios individuales sobre la entidad

- 3.X5 Para lograr el objetivo de información a revelar, una entidad considerará si revelar información sobre combinaciones de negocios individuales durante el periodo sobre el que se informa. Cuanto mayor sean los efectos de una combinación de negocios individual sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, mayor será la probabilidad de que esa información sobre esa combinación de negocios sea útil para los usuarios de los estados financieros de la entidad. Ejemplos de información que la entidad considera revelar incluyen:
- (a) una descripción de la adquirida, tal como su nombre, la naturaleza de su negocio y la fecha de la adquisición;
 - (b) una descripción de las razones para llevar a cabo la combinación del negocio;
 - (c) el porcentaje de participaciones de patrimonio con derecho a voto adquirido y, si se obtuvo el control por otra vía distinta a las participaciones de patrimonio con derecho a voto adquiridas, una descripción de cómo se obtuvo el control;
 - (d) un resumen de la combinación de negocio, que podría incluir:
 - (i) los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en la fecha de la adquisición por clases más importantes;

- (ii) el importe de cualquier plusvalía que surja de la adquisición;
- (iii) un resumen de la contraprestación transferida para cada clase más importante, tales como efectivo u otros activos tangibles o intangibles, pasivos incurridos, y participaciones en el patrimonio de la adquirente;
- (iv) el importe de cualquier participación no controladora en la adquirida en la fecha de la adquisición;
- (v) el valor razonable de cualquier participación en el patrimonio de la adquirida mantenida antes de la combinación del negocio; y
- (vi) un resumen de cualesquiera ganancias o pérdidas reconocidas en el resultado del periodo en la fecha de la adquisición que surja de la combinación de negocios, tales como una ganancia por compra ventajosa, costos de adquisición gastados o una ganancia o pérdida sobre la nueva medición de participaciones existentes mantenidas inmediatamente antes de la fecha de la adquisición.

Cambios en los riesgos clave asociados con los negocios adquiridos

- 3.X6 Para lograr el objetivo de información a revelar, una entidad considerará si revelar información relativa a cambios en los riesgos clave asociados con los negocios adquiridos para ayudar a los usuarios a comprender y evaluar la forma en que los riesgos pueden afectar la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad. Ejemplos de información que la entidad considera revelar incluyen:
- (a) una descripción de la naturaleza y amplitud de cambios en riesgos clave a los que está expuesta la entidad en la fecha de presentación como consecuencia de las combinaciones de negocios durante el periodo sobre el que se informa y una descripción de cualquier cambio en los objetivos y políticas de la entidad para gestionar cualquiera de estos riesgos;
 - (b) una descripción de los tipos y clases de activos intangibles reconocidos como resultado de la combinación de negocios;
 - (c) las razones para que los activos intangibles se considere que tienen vidas útiles indefinidas;
 - (d) una descripción de los pasivos contingentes asumidos; y
 - (e) una descripción de los términos y condiciones de la contraprestación contingente transferible o activos de indemnización reconocidos.

Cambios en la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo que surgen de combinaciones de negocios

- 3.X7 Para lograr el objetivo de información a revelar, una entidad considerará si revelar información adicional sobre otros efectos de las combinaciones de negocios sobre la entidad para ayudar a los usuarios a comprender cómo han afectado las combinaciones de negocios durante el periodo sobre el que se informa corriente o anterior a la situación financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de la entidad. Ejemplos de información que la entidad considera revelar incluyen:
- (a) la contribución de los negocios adquiridos durante el periodo al rendimiento de la adquirente;
 - (b) ganancias o pérdidas que surgen de la nueva medición de la contraprestación contingente que no son ajustes del periodo de medición;
 - (c) donde la contabilización inicial para una combinación de negocios del periodo anterior fuera incompleta al final del último periodo de presentación, los ajustes a los importes anteriormente reconocidos;
 - (d) el importe del deterioro de valor de la plusvalía y de otros activos intangibles con vidas útiles indefinidas y las razones de éste; e
 - (e) información sobre transacciones reconocidas por separado sobre combinaciones de negocios, tales como una descripción de estas transacciones y los importes reconocidos.

Bases de medición e incertidumbres relacionadas asociadas con las combinaciones de negocios

- 3.X8 Para lograr el objetivo de información a revelar, una entidad considerará si revelar información adicional sobre la base para medir los activos adquiridos, pasivos asumidos, participaciones no controladoras en la adquirida y contraprestación transferida en las combinaciones de negocios durante el periodo sobre el que

se informa y cualesquiera incertidumbres asociadas de esa medición para ayudar a los usuarios a comprender cómo se han determinado los importes reconocidos y cualesquiera incertidumbres de la medición significativas asociadas con esa determinación. Ejemplos de información que la entidad considera revelar incluyen:

- (a) los métodos y supuestos usados al determinar los importes reconocidos por combinaciones de negocios en la fecha de la adquisición, tales como los métodos y supuestos usados para medir los importes de la fecha de adquisición de los activos adquiridos, pasivos asumidos, la contraprestación transferida (incluyendo participaciones en el patrimonio de la adquirente y cualquier otra contraprestación distinta al efectivo transferida) y las participaciones no controladoras;
- (b) si la contabilización de una combinación de negocios se ha determinado sobre una base provisional y, si es así, los factores que podrían dar lugar a cambios en la contabilización de los activos, pasivos, y participaciones en el patrimonio o partidas de contraprestación para que la contabilización inicial es incompleta; y
- (c) los métodos y supuestos usados al evaluar el deterioro de valor de la plusvalía y otros activos intangibles.

Transacciones o sucesos futuros relacionados con las combinaciones de negocios o que surgen de éstas

- 3.X9 Para lograr el objetivo de información a revelar, una entidad considerará si revelar información sobre transacciones o sucesos posibles futuros relacionados con (o que surgen de) negocios adquiridos que son relevantes para que una entidad comprenda los activos adquiridos y pasivos asumidos o incurridos para ayudar a los usuarios a evaluar el posible efecto futuro de estas transacciones o sucesos sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de la entidad. Ejemplos de información que la entidad considera revelar incluyen:
- (a) activos o componentes de negocios adquiridos durante el periodo que se pretende revender;
 - (b) activos o componentes de negocios adquiridos durante el periodo que no se pretenden utilizar;
 - (c) descripciones de planes para la reestructuración de los negocios adquiridos durante el periodo; e
 - (d) información sobre el rango de resultados de cualquier acuerdo sobre contraprestaciones contingentes y activos de indemnización.

Otra información sobre combinaciones de negocios

- 3.Y0 Para lograr el objetivo de información a revelar, una entidad considerará si revelar otra información para ayudar a los usuarios a comprender y evaluar los efectos de las combinaciones de negocios, incluyendo información relativa al uso eficiente y eficaz de los recursos de la entidad. Por ejemplo, información que la entidad considera revelar incluye una descripción de las razones de las ganancias reconocidas en una compra ventajosa.

Preguntas para quienes respondan

La información recibida sobre las Preguntas 14 y 15 informarán la Revisión a nivel de Normas del Consejo del proyecto de Información a Revelar [véase el párrafo 1.16(c)].

Pregunta 14

Esta sección describe un enfoque que ha sido sugerido por el personal técnico del NZASB para la redacción de los objetivos y requerimientos de información a revelar de las Normas NIIF.

- (a) ¿Tiene algún comentario sobre el enfoque del personal técnico del NZASB para la redacción de los objetivos y requerimientos de la información a revelar de las Normas NIIF descrito en esta sección (las principales características de enfoque resumen en el párrafo 8.2 de esta sección)?
- (b) ¿Considera que el desarrollo de este enfoque incentivaría información a revelar más eficaz?
- (c) ¿Piensa que el Consejo debería considerar el enfoque del personal técnico del NZASB (o aspectos del enfoque) en su Revisión a nivel de Normas del proyecto de Información a Revelar? ¿Por qué sí o por qué no?

Observe que el Consejo está solicitando información sobre el enfoque global del personal técnico del NZASB, en lugar de información sobre la redacción detallada de los párrafos sobre el uso del juicio en el ejemplo 1 del personal técnico del NZASB, o la redacción detallada de los requerimientos y objetivos de información a revelar específicos incluidos en los ejemplos 2 y 3 del personal técnico del NZASB. Además, el Consejo no está solicitando información sobre dónde deben localizarse en las Normas NIIF los objetivos y requerimientos de información a revelar específicos (excepto como se solicita específicamente en la Pregunta 13).

Pregunta 15

Algunos interesados señalan que la forma en que se redacta en las Normas NIIF la información sobre la que se informa puede contribuir al "problema de la información a revelar", como se describe en la Sección 1. Algunos citan en concreto la ausencia de objetivos de información a revelar claros y la presencia en las Normas de largas listas de requerimientos de información a revelar escritos de forma normativa (véase el párrafo 8.4).

No obstante, otros interesados observan que los requerimientos de información a revelar específicos pueden ser más simples de usar que el juicio que se aplica al determinar la forma de cumplir los objetivos de la información a revelar.

¿Considera que la forma en que actualmente el Consejo redacta las Normas NIIF contribuye al problema de la información a revelar? Por favor, denos su razonamiento. Si considera que la redacción actual contribuye al problema de la información a revelar, por favor, indique ejemplos de dónde podría mejorarse la redacción de las Normas y por qué.

Apéndice—Ilustración de la aplicación del Método B de la Sección 7

- A1 Este apéndice proporciona dos ejemplos que ilustran la aplicación del Método B para desarrollar objetivos y requerimientos de información a revelar, como se describe en la Sección 7 *Objetivos de la información a revelar centralizados*. En los dos ejemplos, el Consejo necesitaría considerar dónde localizar mejor los objetivos y requerimientos de información a revelar redactados nuevamente, que sustituirían los requerimientos de información a revelar en varias Normas. Este apéndice ha sido desarrollado por el personal técnico a título únicamente de ejemplo. El Consejo no ha analizado la redacción detallada de los ejemplos y no está solicitando comentarios detallados sobre la redacción de los objetivos y requerimientos de información a revelar.

Ejemplo 1—Capacidad operativa

- A2 La Tabla A1 enumera todos los requerimientos para que una entidad revele conciliaciones de apertura y cierre de saldos de los activos de operación que están actualmente dispersos por varias Normas. La columna de la derecha ilustra la forma en que pueden redactarse nuevamente y combinarse estos requerimientos aplicando el objetivo común según el Método B.

Tabla A1—Objetivo y requerimientos de información a revelar sobre la capacidad operativa, desarrollados considerando las actividades de operación de la entidad:

Requerimientos de información a revelar existentes en las Normas NIIF		Posible nueva redacción aplicando el Método B	
NIC 16 <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>		Capacidad operativa	
73	En los estados financieros se revelará, con respecto a cada una de las clases de propiedades, planta y equipo, la siguiente información:		<i>Activos de operación usados por la entidad para generar ingresos de actividades ordinarias futuros</i>
(a)	...	C1	Una entidad revelará información que permita a los usuarios comprender los cambios en los activos de operación reconocidos utilizados por la entidad para generar ingresos de actividades ordinarias futuros.
(e)	una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:		
(i)	...	C2	Para lograr el objetivo del párrafo C1, una entidad:
74	En los estados financieros se revelará también:	(a)	considerará la información a revelar cuantitativa sobre los movimientos entre los saldos de apertura y de cierre para cada clase significativa de activos de operación en una tabla, a menos que otro formato sea más apropiado; y
(a)	...		
(c)	el importe de los compromisos de adquisición de propiedades, planta y equipo; y	(b)	proporcionará explicación adicional si fuera relevante para comprender los incrementos o disminuciones de la capacidad operativa de una entidad para generar ingresos de actividades ordinarias futuros.
(d)	si no se ha revelado de forma separada en el estado del resultado integral, el importe de compensaciones de terceros que se incluyen en el resultado del periodo por elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiera deteriorado, perdido o entregado.	C3	Una entidad revelará información adicional que sea relevante para comprender los activos de operación de la entidad utilizados
...			

Requerimientos de información a revelar existentes en las Normas NIIF	Posible nueva redacción aplicando el Método B
79 Los usuarios de los estados financieros también podrían encontrar relevante para cubrir sus necesidades la siguiente información: (a) el importe en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo, que se encuentran temporalmente ociosos; (b) el importe en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso; (c) ... Por tanto, se aconseja a las entidades presentar también estas informaciones.	para generar ingresos de actividades ordinarias futuros que no se describan en el estado de situación financiera, incluyendo: (a) información sobre los activos de operación temporalmente ociosos y activos en construcción; (b) información sobre los activos de operación totalmente depreciados o amortizados que todavía están en uso para generar ingresos de actividades ordinarias futuros; y (c) los compromisos contractuales de adquisición futura de activos de operación.
NIC 38 <i>Activos Intangibles</i>	
118 La entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los activos que se hayan generado internamente y los demás: (a) ... (e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando: (i)	
122 Una entidad revelará también: (a) ... (b) Una descripción, el importe en libros y del periodo restante de amortización de cualquier activo intangible individual que sea significativo en los estados financieros de la entidad. (c) ... (e) El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles. ...	

Requerimientos de información a revelar existentes en las Normas NIIF	Posible nueva redacción aplicando el Método B
128 Se aconseja, pero no se exige, que las entidades aporten la siguiente información: (a) una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentren todavía en uso; y (b) una breve descripción de los activos intangibles significativos controlados por la entidad, pero que no se reconozcan como activos por no cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta Norma, o porque fueron adquiridos o generados antes de que tuviese vigencia la versión de la NIC 38 <i>Activos Intangibles</i> emitida en 1998. NIIF 6 <i>Exploración y Evaluación de Recursos Minerales</i> 25 Una entidad tratará los activos para exploración y evaluación como una clase de activos separada y revelará la información requerida por la NIC 16 o la NIC 38, según cómo haya clasificado los activos. NIC 2 <i>Inventarios</i> 36 En los estados financieros se revelará la siguiente información: (a) ... (d) el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo; (e) el importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34; (f) el importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se ha reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por inventarios en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34; (g) las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor, de acuerdo con el referido párrafo 34; y (h) ... NIC 40 <i>Propiedades de Inversión</i>	

	Requerimientos de información a revelar existentes en las Normas NIIF	Posible nueva redacción aplicando el Método B
76	Además de las revelaciones exigidas por el párrafo 75, la entidad que aplique el modelo del valor razonable descrito en los párrafos 33 a 55, también revelará una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que incluya lo siguiente: (a)	
79	Además de la información a revelar requerida por el párrafo 75, la entidad que aplique el modelo del costo, siguiendo el párrafo 56 también revelará: (a) ... (d) una conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que incluya lo siguiente: (i) ...	
NIC 41 Agricultura		
49	Una entidad revelará: (a) ... (b) la cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológicos; y (c) ...	
50	La entidad presentará una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá (a)	

Requerimientos de información a revelar existentes en las Normas NIIF	Posible nueva redacción aplicando el Método B
55 Si la entidad, durante el periodo corriente, mide los activos biológicos por su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar cualquier ganancia o pérdida que haya reconocido por causa de la disposición de tales activos biológicos y, en la conciliación exigida por el párrafo 50, debe revelar por separado las cuantías relacionadas con esos activos biológicos. Además, la conciliación debe incluir las siguientes cuantías que, relacionadas con tales activos biológicos, se hayan incluido en la ganancia o la pérdida neta: (a) pérdidas por deterioro de valor; (b) reversiones de las pérdidas por deterioro del valor; y (c) depreciación.	

- A3 La nueva redacción de los requerimientos de información a revelar de la Tabla A1 puede provocar que las entidades proporcionen una información a revelar única en las notas, mostrando todos los cambios en los activos de operación, en lugar de conciliaciones fragmentadas a lo largo de las notas.

Ejemplo 2—Activos restringidos

- A2 La Tabla A2 enumera todos los requerimientos para que una entidad revele información sobre los activos restringidos que están actualmente dispersos por varias Normas. La columna de la derecha ilustra la forma en que pueden redactarse nuevamente y combinarse estos requerimientos aplicando el objetivo común según el Método B.

Tabla A2—Objetivo y requerimientos de información a revelar para activos restringidos, desarrollados considerando las actividades de financiación de la entidad⁵⁷

Requerimientos de información a revelar existentes en las Normas NIIF	Posible nueva redacción aplicando el Método B
NIIF 7 <i>Instrumentos Financieros: Información a Revelar</i>	Actividades de financiación
14 Una entidad revelará: (a) el importe en libros de los activos financieros pignorados como garantía colateral de pasivos o pasivos contingentes, incluyendo los importes que hayan sido reclasificados de acuerdo con el párrafo 3.2.23(a) de la NIIF 9; y (b) los plazos y condiciones relacionados con su pignoración.	<i>Activos restringidos</i> D1 La entidad revelará información sobre los activos restringidos que permita a los usuarios diferenciar los activos que estuvieran utilizados para apoyar financiación o necesidades de garantía colateral al final del periodo sobre el que se informa de los que estuvieran disponibles para posibles necesidades de financiación. D2 Los activos restringidos son: (a) activos que han sido pignorados como garantía colateral; y (b) activos que una entidad considera que tienen restricciones a su uso por garantizar financiación, por razones legales o de otro tipo.
NIC 16 <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>	
74 En los estados financieros se revelará también: (a) la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones; (b) ...	
NIC 38 <i>Activos Intangibles</i>	
122 Una entidad revelará también: (a) ... (d) La existencia y el importe en libros de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como el importe en libros de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas. (e) ...	
NIIF 6 <i>Exploración y Evaluación de Recursos Minerales</i>	
25 Una entidad tratará los activos para exploración y evaluación como una clase de activos separada y revelará la información requerida por la NIC 16 o la NIC 38, según cómo haya clasificado los activos.	

⁵⁷

La nueva redacción de la Tabla A2 es congruente con las recomendaciones sobre activos con cargas emitido por el Grupo de Trabajo de Mejora de la Información a Revelar (EDTE, por sus siglas en inglés) en su informe de octubre de 2012—véase la Figura 5 at http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_121029.pdf.

Requerimientos de información a revelar existentes en las Normas NIIF	Posible nueva redacción aplicando el Método B
NIC 2 <i>Inventarios</i> 36 En los estados financieros se revelará la siguiente información: (a) ... (h) el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas. NIC 40 <i>Propiedades de Inversión</i> 75 Una entidad revelará: (a) ... (g) La existencia e importe de las restricciones a la realización de las propiedades de inversión, al cobro de los ingresos derivados de las mismas o de los recursos obtenidos por su disposición. (h) ... NIC 41 <i>Agricultura</i> 49 Una entidad revelará: (a) la existencia e importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos biológicos pignorados como garantía de deudas; (b) ...	

- A5 No existen actualmente objetivos específicos asociados a los requerimientos de información a revelar para activos restringidos, ni ningún vínculo claro entre esos requerimientos. La Tabla A2 también muestra que la redacción de requerimientos similares no siempre está armonizada entre las Normas y esto podría significar que los requerimientos pueden interpretarse de forma diferente.
- A6 La incorporación de un objetivo de información a revelar y la nueva redacción de los requerimientos de información a revelar de la Tabla A2 puede provocar que algunas entidades agrupen toda la información sobre activos restringidos junta. El Consejo ha recibido cierta información de que algunos usuarios la encuentran más útil si esta información se revela junta.