

IAS Plus.

Publicado para nuestros clientes y personal de Deloitte a nivel mundial

Equipo global de liderazgo mundial en IFRS de Deloitte

Oficina global IFRS

Líder global IFRS
Ken Wild
kwild@deloitte.co.uk

Centros de excelencia en IFRS

Américas

New York

Robert Uhl
iasplusamericas@deloitte.com

Montreal

Robert Lefrancois
iasplus@deloitte.ca

Asia-Pacífico

Hong Kong

Stephen Taylor
iasplus@deloitte.com.hk

Melbourne

Bruce Porter
iasplus@deloitte.com.au

Europa-África

Johannesburg

Graeme Berry
iasplus@deloitte.co.za

Copenhague

Jan Peter Larsen
dk_iasplus@deloitte.dk

London

Veronica Poole
iasplus@deloitte.co.uk

Paris

Laurence Rivat
iasplus@deloitte.fr

Presentación de estados financieros

En Octubre del 2008 la International Accounting Standards Board (IASB) publicó para comentarios el Documento para Discusión (DP) titulado Preliminary Views on Financial Statement Presentation Puntos de vista preliminares sobre la presentación de estados financieros. El DP representa el primer paso en el desarrollo de un Estándar sobre este tema conjuntamente con la US Financial Accounting Standards Board (FASB).

IASB ha solicitado comentarios sobre el DP para el 14 de Abril del 2009.

Propuestas clave

El proyecto se refiere a cómo se presenta la información en los estados financieros y no aborda cómo se reconocen y miden los componentes de los estados financieros. Las propuestas clave incluyen:

- la estructura de los estados de posición financiera, ingresos comprensivos y flujos de efectivo sería tal que la relación cohesiva sería evidente a través de los diversos estados (i.e. los elementos de línea presentados, las descripciones usadas y el orden de la presentación serían alineados).
- el formato para los estados financieros sería tal que:
 - la información sobre cómo la entidad crea valor (sus actividades de 'negocio') sería presentada por separado de la información sobre la manera como financia sus actividades (sus actividades de 'financiación');
 - dentro de las actividades de negocio, las actividades de 'operación' serían separadas de las actividades de 'inversión'; y
 - la información relacionada con las operaciones descontinuadas y los impuestos a los ingresos sería presentada por separado;
- la clasificación de los elementos se basaría en el 'enfoque administrativo,' con el fin de reflejar cómo los activos y pasivos son usados dentro de la entidad; y
- análisis más detallados aparecerían en la cara de los estados financieros.

Esas propuestas resultarían en cambios fundamentales en la apariencia de los estados financieros, tanto con relación a la estructura de los estados (e.g. la segregación de activos y pasivos significaría que el estado de posición financiera no necesariamente presentaría 'activos totales' o 'pasivos totales') como en el nivel de detalle presentado.

El esquema propuesto de clasificación para los estados financieros se presenta en la Tabla 1 al dorso y en las siguientes páginas se revisan las propuestas más importantes que se hacen en el DP.

Página web IAS Plus

Cerca de 7.3 millones de personas han visitado nuestro sitio web www.iasplus.com. Nuestra meta es ser en Internet la fuente más comprensiva de noticias sobre información financiera internacional. Por favor visítelo regularmente.

Tabla 1. Esquema propuesto de clasificación para los estados financieros

Estado de posición financiera	Estado de ingresos comprensivos	Estado de flujos de efectivo
Negocios	Negocios	Negocios
<ul style="list-style-type: none"> • Activos y pasivos de operación • Activos y pasivos de inversión 	<ul style="list-style-type: none"> • Ingresos y gastos de operación • Ingresos y gastos de inversión 	<ul style="list-style-type: none"> • Flujos de efectivo de operación • Flujos de efectivo de inversión
Financiación	Financiación	Financiación
<ul style="list-style-type: none"> • Activos de financiación • Pasivos de financiación 	<ul style="list-style-type: none"> • Ingresos de los activos de financiación • Gastos de los pasivos de financiación 	<ul style="list-style-type: none"> • Flujos de efectivo de los activos de financiación Flujos de efectivo de los pasivos de financiación
Impuestos a los ingresos	Impuestos a los ingresos	Impuestos a los ingresos
	<ul style="list-style-type: none"> • sobre operaciones continuadas (negocios y financiación) 	
Operaciones descontinuadas	Operaciones descontinuadas , netos de impuestos	
	Otros ingresos comprensivos , netos de impuestos	
Patrimonio		Patrimonio

Notas:

- Los nombres de sección se escriben en negrilla.
- Las categorías dentro de las secciones se señalan mediante viñetas.
- A las entidades se les permitiría presentar las secciones y las categorías dentro de la sección haciéndolo en diferente orden siempre y cuando el orden sea el mismo en cada estado.
- Cada sección y categoría dentro de la sección tendría un sub-total.
- El estado de ingresos comprensivos también incluiría el sub-total para utilidad o pérdida o para ingresos netos y el total para ingresos comprensivos.

Historia del proyecto

El DP se relaciona con la Fase B del proyecto conjunto de tres pasos entre IASB y FASB:

- La Fase A resultó en el revisado IAS 1 Presentación de estados financieros emitido en el 2007. Los problemas clave que se abordaron en esa revisión fueron los títulos de los estados financieros, los períodos para los cuales se requiere sean presentados, y las dos opciones para la presentación del estado de ingresos comprensivos;
- La Fase B (i.e este DP) es mucho más amplia en su alcance y ambición. En general, tiene la intención de hacer que los estados financieros de la entidad sean más útiles mediante el requerir que las entidades ofrezcan información detallada organizada de una manera que comunique claramente una descripción financiera integrada (cohesiva) de la entidad. Como resultado, el DP aborda numerosos problemas relacionados con la presentación y el despliegue de la información contenida en los estados financieros; y
- La Fase C abordará los estados financieros intermedios.

Objetivos del modelo de presentación propuesto

Los objetivos para la presentación de los estados financieros que subyacen en el modelo propuesto de presentación (tal y como se establece en el DP) son que la información debe ser presentada en los estados financieros de una manera que:

- retrate un cuadro financiero cohesivo de las actividades de la entidad. Cuadro financiero cohesivo significa que la relación entre los elementos a través de los estados financieros es clara y que los estados financieros de la entidad se complementan unos con otros tanto como sea posible;
- desagregue la información de una manera que sea útil para predecir los flujos de efectivo futuros de la entidad; y
- le ayude a los usuarios a valorar la liquidez y la flexibilidad financiera de la entidad.

Para presentar un conjunto cohesivo de estados financieros, a las entidades se les requeriría que alineen los elementos de línea, sus descripciones y el orden de presentación de la información contenida en los estados de posición financiera, ingresos comprensivos y flujos de efectivo. En la extensión en que sea posible, las entidades desagregarían, denominarían y totalizarían los elementos individuales haciéndolo de manera similar en cada estado.

Desagregación consistente basada en el 'enfoque administrativo'

El primer paso en el proceso de desagregación sería la clasificación de los activos y pasivos en el estado de posición financiera tal y como se establece en la Tabla 1. Esa clasificación determinaría la clasificación en los estados de ingresos comprensivos y de flujos de efectivo. Por ejemplo, si un activo (e.g. planta y equipo) se determina que es un activo de operación, entonces cualesquiera gastos y flujos de efectivo relacionados con ese activo también serían clasificados como de operación en los estados de ingresos comprensivos y de flujos de efectivo.

Serían requeridas algunas sub—clasificaciones adicionales, por ejemplo;

- activos y pasivos analizados como de corto y largo plazo;
- activos y pasivos analizados por bases de medición; e
- ingresos, gastos y flujos de efectivos analizados por función y naturaleza.

El DP ofrece principios y definiciones amplios para la identificación de las actividades de operación, inversión y financiación. Sin embargo, la clasificación de los elementos sería determinada en el contexto de la manera como la entidad usa el activo o pasivo relevante, y la manera como percibe sus actividades (el 'enfoque administrativo' para la clasificación).

La política de la entidad para la clasificación de los componentes en sus estados financieros sería una selección de política de contabilidad a ser decidida por la administración y sería descrita en las notas a los estados financieros. Cualquier cambio en la política de clasificación de la entidad sería implementado mediante la aplicación retrospectiva de la nueva política de clasificación a los períodos anteriores. IASB todavía no ha considerado cómo se debe presentar en los estados financieros el cambio en el uso de un activo o pasivo, ni ha considerado cómo la entidad debe asignar un activo o pasivo que es usado para más de un propósito (e.g. la edificación de la sede principal de la entidad).

Estado de posición financiera

Desagregación de activos y pasivos por naturaleza de las actividades

Un cambio fundamental con relación al estado de posición financiera sería que el estado ya no se separaría principalmente entre activos, pasivos y patrimonio. Las propuestas sugieren que el estado (y, por consiguiente, los activos y pasivos) serían presentados en secciones separadas:

- 'negocios' (analizados adicionalmente entre 'operación' e 'inversión»
- 'financiación' (con presentación separada de activos de financiación y pasivos de financiación);
- impuestos a los ingresos;
- operaciones descontinuadas; y
- patrimonio.

Desagregación adicional en corto y largo plazo

Los activos y pasivos presentados en cada sección serían analizados adicionalmente como de corto y largo plazo, a menos que la presentación de los activos y pasivos en orden de liquidez ofreciera información más relevante. La distinción entre corto y largo plazo sería basada en el más corto entre (a) vencimiento contractual y (b) realización esperada (para el activo) o liquidación (para el pasivo). Esto reemplazaría la actual separación entre corriente y no-corriente basada en el ciclo de operación de la entidad.

Desagregación adicional por diferentes bases de medición

Además, el DP propone que la entidad debe desagregar los activos similares y los pasivos similares que se midan con bases diferentes y presentarlos como elementos de línea separados en el estado de posición financiera.

Activos totales y pasivos totales

Se requeriría que las entidades revelen los activos totales y los pasivos totales ya sea en el estado de posición financiera o en las notas a los estados financieros. A la entidad que presente sus activos y pasivos en las sub-categorías de corto y largo plazo también se le requeriría que revele los sub-totales de activos de corto plazo, pasivos de corto plazo, activos de largo plazo y pasivos de largo plazo ya sea en el estado de posición financiera o en las notas.

Estado de ingresos comprensivos

Estado único

EL DP propone que a todas las entidades se les debe requerir que presenten un solo estado de ingresos comprensivos. La opción existente de presentar los componentes de utilidad o pérdida en un estado separado de ingresos comprensivos sería eliminada. En el estado de ingresos comprensivos, el subtotal para 'utilidad o pérdida' o 'ingresos netos' continuaría siendo presentado, el cual sería la suma de las secciones de negocios, financiación y operaciones descontinuadas y las cantidades relacionadas de impuestos a los ingresos.

Los elementos de 'otros ingresos comprensivos' serían presentados por separado en el estado. Para cada elemento contenido en la sección otros ingresos comprensivos (excepto para los ajustes por cambio de moneda relacionados con la subsidiaria consolidada o la entidad controlada conjuntamente consolidada proporcionalmente), a las entidades se les requeriría identificar y señalar en el estado de ingresos comprensivos si el elemento se relacionan (o se relacionarán) con actividad de operación, actividad de inversión, activo de financiación o pasivo de financiación. Los ajustes por cambio de moneda relacionados con la subsidiaria consolidada o con la entidad controlada conjuntamente consolidada proporcionalmente no necesitarían ser identificados dentro de una sección o categoría en el estado de posición financiera dado que el ajuste por el cambio puede relacionarse con más de una categoría de activos y pasivos en el estado de posición financiera.

Desagregación por actividades, función y naturaleza

El estado de ingresos comprensivos sería presentado en secciones separadas:

- negocios' (analizados adicionalmente entre 'ingresos y gastos de operación' e 'ingresos y gastos de inversión');
- financiación' (con presentación separada de ingresos de los activos de financiación y gastos de los pasivos de financiación);
- impuestos a los ingresos sobre operaciones continuadas;
- operaciones descontinuadas (neto de impuestos); y
- patrimonio.

Los elementos de ingresos y gastos asignados a las actividades (i.e. no relacionados con operaciones descontinuadas o impuestos) serían adicionalmente desagregados en la extensión en que ello le ayudaría a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros de la entidad:

- primero, por función (e.g. costo de ventas, gastos de venta); y
- segundo, dentro de la anterior desagregación, por naturaleza (e.g. materiales, mano de obra).

Impuestos a los ingresos

Las reglas para asignar y presentar los impuestos a los ingresos en el estado de ingresos comprensivos permanecerían sin modificación. Esto podría resultar en que la entidad presente los gastos o los beneficios por los impuestos a los ingresos haciéndolo en las secciones de operaciones descontinuadas y de otros ingresos comprensivos además de en la sección de impuestos a los ingresos. Obsérvese, no obstante, que los impuestos a los ingresos nunca serían asignados a las secciones de negocios o de financiación, ni a categorías dentro de esas secciones.

Diferencias de cambio

El DP propone adicionalmente que la entidad debe presentar las ganancias y pérdidas por las transacciones en moneda extranjera haciéndolo en la misma sección y categoría de los activos y pasivos que den origen a esas diferencias. Esto incluye las diferencias de cambio extranjero que surgen en la re-medicación de los estados financieros de la entidad en su moneda funcional.

Estado de flujos de efectivo

Foco en los movimientos en 'efectivo'

Para los propósitos del estado de posición financiera, el DP propone que el elemento de línea 'efectivo' no debe incluir ningún 'equivalente de efectivo.' Para consistencia, el DP también requeriría que el estado de flujos de efectivo de la entidad deba conciliar las cantidades de efectivo al inicio y al final (más que efectivo y equivalentes de efectivo tal y como actualmente se requiere).

Método directo

Según las propuestas, a las entidades ya no se les permitiría usar el método indirecto para presentar los flujos de efectivo de operación. El DP requeriría que los flujos de efectivo provenientes de todas las actividades (incluyendo las actividades de operación) deben presentarse usando el método directo.

Desagregación por actividades, función y naturaleza

Tal y como ocurre con los otros estados financieros, el estado de flujos de efectivo primero sería desagregado por actividades, operaciones descontinuadas, impuestos y patrimonio. La clasificación propuesta por actividades probablemente resultaría en diferentes clasificaciones a las que actualmente se presentan según el IAS 7 **Estado de flujos de efectivo**, dado que la clasificación de los flujos de efectivo se basaría en la clasificación del activo o pasivo relevante contenida en el estado de posición financiera. Por ejemplo, las salidas de efectivo relacionadas con la adquisición de propiedad, planta y equipo se clasifican como flujos de efectivo de inversión según el IAS 7 mientras que, según las propuestas, si propiedad, planta y equipo se clasificara como activos de operación en el estado de posición financiera, entonces los flujos de efectivo relacionados con esos activos serían clasificados como flujos de efectivo de operación en el estado de flujos de efectivo.

Dentro de cada actividad, los flujos de efectivo serían luego desagregados según la misma base que en el estado de ingresos comprensivos (i.e. primero por función y luego por naturaleza) si esto le ayudaría a los usuarios a entender cómo esos flujos de efectivo se relacionan con la información presentada en los estados de ingresos comprensivos y de posición financiera.

Estado de cambios en el patrimonio

Los requerimientos para el estado de cambios en el patrimonio permanecerían ampliamente sin modificación. En particular, el principio de clasificación por actividad no fluiría a través del estado de cambios en el patrimonio.

Notas a los estados financieros

Cuadro de conciliación

El DP propone requerir (por primera vez) la presentación, en las notas a los estados financieros, de un cuadro que conciliaría dos estados: el estado de flujos de efectivo (punto de partida) y el estado de ingresos comprensivos (punto de llegada). Los componentes de la conciliación (i.e. elementos de conciliación) serían:

- efectivo recibido o pagado diferente a transacciones con los propietarios;
- causaciones diferentes a re-mediciones (esto incluye depreciación y amortización);
- re-mediciones recurrentes por los cambios en el valor razonable y los ajustes a la revaluación; y
- re-mediciones no-recurrentes (i.e únicamente después del elemento generador) para los cambios en el valor razonable y los ajustes por revaluación.

En el Apéndice B del DP se expresa la consideración detallada del formato de esta conciliación.

Políticas de contabilidad

A las entidades se les requeriría que revelen las bases usadas para clasificar los activos y pasivos en las categorías de operación, inversión y financiación, así como cualquier cambio en esas bases. Esta revelación debe incluir la descripción de las actividades de la entidad y debe ofrecerles a los usuarios la información necesaria para entender el enfoque de la administración frente al negocio.

Detalles de vencimiento contractual

Si la entidad decide presentar sus activos y pasivos de acuerdo con su liquidez en el estado de posición financiera, en las notas a los estados financieros también presentaría información sobre los vencimientos de sus activos y pasivos contractuales de corto plazo.

Todas las entidades también presentarían información sobre los vencimientos de los activos y pasivos de largo plazo, haciéndolo sobre una base sin descuento.

Esos detalles de los vencimientos de corto y largo plazo se basarían en las fechas de vencimiento contractuales, con una explicación si las fechas esperadas de realización o de liquidación son significativamente diferentes.

Ciclo de operación

Para permitirles a los usuarios valorar la liquidez y evaluar la capacidad de la entidad para satisfacer sus compromisos en la fecha debida, el DP propone que si la entidad tiene un ciclo de operación de más de un año, la extensión de ese ciclo se debe explicar en las notas a los estados financieros.

Ejemplos ilustrativos

Como estará claro a partir de la discusión anterior, las propuestas que se hacen en el DP tendrían un impacto fundamental en la apariencia de los estados financieros. El Apéndice B del DP presenta extractos de estados financieros para una entidad manufacturera (ToolCo) y una entidad de servicios financieros (Bank Corp), que tienen la intención de ilustrar los formatos propuestos para los estados financieros, así como los cambios propuestos a los formatos tradicionales de los estados financieros.

Pasos siguientes

Los comentarios sobre el DP se reciben hasta el 14 de Abril del 2009. Durante el período de comentarios, IASB y FASB realizarán una serie de pruebas de campo para aprender sobre los costos y beneficios del modelo de presentación propuesto. Las Juntas evaluarán esos hallazgos, junto con las cartas comentario que se reciban sobre el DP, con vista a publicar un Borrador para discusión pública en el 2010.

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del IAS Plus Newsletter – November 2008 – Special Edition – “Presentation of financial statements.” Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu -asociación suiza- y a su red de firmas miembro, cada una como una entidad única e independiente. Deloitte presta servicios profesionales en auditoría, impuestos, consultoría y asesoramiento financiero a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Con una red global de firmas miembro en 140 países, Deloitte brinda su experiencia y profesionalismo de clase mundial para ayudar a sus clientes a alcanzar el éxito desde cualquier lugar del mundo en el que éstos operen.

Los 165.000 profesionales de la firma están comprometidos con la visión de ser modelo de excelencia; están unidos por una cultura de cooperación basada en la integridad y el valor excepcional a los clientes y mercados, en el compromiso mutuo y en la fortaleza de la diversidad. Disfrutan de un ambiente de aprendizaje continuo, experiencias retadoras y oportunidades de lograr una carrera en Deloitte. Sus profesionales están dedicados al fortalecimiento de la responsabilidad empresarial, a la construcción de la confianza y al logro de un impacto positivo en sus comunidades.

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu -asociación suiza- y a su red de firmas miembro, cada una como una entidad única e independiente.

Limitación de responsabilidad

Este material y la información aquí incluida es proporcionada por Deloitte Touche Tohmatsu con el fin de mostrar un aspecto general sobre uno o varios temas en particular, y no son un tratamiento exhaustivo sobre el(los) mismo(s). Por lo tanto, la información presentada no sustituye a la asesoría o a nuestros servicios profesionales en materia contable, fiscal, legal, financiera, de consultoría o de otro tipo. No es recomendable considerar esta información como la única base para cualquier resolución que pudiese afectarle a usted o a su negocio. Antes de tomar cualquier decisión o acción que pudiese afectar a sus finanzas personales o a su empresa debe consultar a un asesor profesional.

Este material y la información incluida se proporcionan sin interpretación alguna, Deloitte Touche Tohmatsu no hace ninguna declaración ni otorga garantía alguna, de manera expresa o implícita, sobre el mismo y la información proporcionada. Sin limitar lo anterior, Deloitte Touche Tohmatsu no garantiza que el material o el contenido estén libres de error o que cumplan con criterios particulares de desempeño o calidad. Deloitte Touche Tohmatsu renuncia expresamente a cualesquier garantías implícitas, incluidas de manera enunciativa mas no limitativa, garantías de comercialización, propiedad, adecuación para un propósito en particular, no infracción, compatibilidad, seguridad y exactitud. Al utilizar este material y la información aquí incluida lo hace bajo su propio riesgo y asume completa responsabilidad sobre las consecuencias que pudieran derivar por el uso de los mismos. Deloitte Touche Tohmatsu no se responsabiliza por daños especiales, indirectos, incidentales, derivados, punitivos o cualesquier otros deterioros resultantes de una acción de contrato, estatuto, extracontractual (incluyendo, sin limitación, negligencia) o de otro tipo, relacionados con el uso de este material o de la información proporcionada. Si alguna parte de lo anterior no es completamente ejecutoria, la parte remanente seguirá siendo aplicable.