

PRINCIPALES ASPECTOS QUE HAN INFLUIDO EN LA EVOLUCIÓN DE LA
PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS EN COLOMBIA

GARAY ALVAREZ JUAN DAVID

UNIVERSITARIA AGUSTINIANA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA
BOGOTÁ, D.C.

2018

PRINCIPALES ASPECTOS QUE HAN INFLUIDO EN LA EVOLUCIÓN DE LA
PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS EN COLOMBIA

GARAY ALVAREZ JUAN DAVID

Asesor del trabajo

RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ MANUEL

Trabajo de grado para optar al título de
Contador Público

UNIVERSITARIA AGUSTINIANA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA
BOGOTÁ, D.C.

2018

Nota de aceptación

Agradecimientos

Agradezco a Dios, la bendición de haberme formado como Contador Público, proceso en el que me desarrollé a nivel personal, intelectual y profesional. A mis padres, por todos los esfuerzos por darme siempre lo mejor y por apoyarme en el desarrollo de mis sueños. Finalmente, a los docentes y a la Universidad Agustiniana por alojarme en su programa de Contaduría Pública y por nutrirme con lo mejor de sus conocimientos y experiencias.

Juan David Garay Alvarez.

Resumen

El presente estudio tuvo como propósito determinar los principales aspectos que han influido en la evolución de la presentación de los estados financieros en Colombia, desde el momento de la adopción de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 01 hasta el año 2017. Para ello se realizó una investigación de tipo descriptivo analítico, en la que la población objeto de estudio estuvo constituida por las normas de presentación de estados financieros que han orientado este proceso en Colombia, junto con las modificaciones que se presentaron. El procedimiento constó de cuatro fases, una de revisión documental, una organización y categorización de la información, una de análisis e interpretación y una de síntesis. Así, se obtuvo una descripción de la línea del tiempo en la que se presentaron las principales transformaciones de los estados financieros en Colombia y los aspectos que los causaron.

Palabras clave: Estados financieros, contabilidad, NIC, NIIF, evolución.

Abstract

The purpose of this study was to determine the main aspects that have influenced the evolution of the presentation of the financial statements in Colombia, from the moment of the adoption of the International Accounting Standard NIC 01 until the year 2017. For this purpose, a analytical descriptive type research, in which the population under study was constituted by the rules of presentation of financial statements that have guided this process in Colombia, together with the modifications that were presented. The procedure consisted of four phases, one of documentary review, one organization and categorization of information, one of analysis and interpretation and one of synthesis. Thus, a description was obtained of the timeline in which the main transformations of the financial statements in Colombia and the aspects that caused them were presented.

Keywords: Financial statements, accounting, NIC, NIIF, evolution.

Contenido

Introducción	14
Problema de investigación	15
Descripción del problema.....	15
Formulación del problema	16
Objetivos	16
Objetivo general.....	16
Objetivos específicos.....	16
Justificación.....	16
Alcance.....	17
Marco referencial	18
Marco teórico	18
Marco legal.....	19
Metodología	22
Línea de investigación.....	22
Tipo de investigación	22
Población y muestra	22
Recolección de la información	22
Procedimiento.....	22
Identificación de las modificaciones que ha sufrido la presentación de estados financieros desde la adopción de la NIC 01 en Colombia hasta el año 2017	24
Historia	24
Orígenes de los Estados financieros actuales	27
Inicios de las Normas Internacionales de Contabilidad	28

Las NIC	29
Las NIIF en Colombia.....	29
Norma Internacional de Contabilidad 1 – NIC 1: Presentación de estados financieros	30
Objetivo.....	30
Aspectos principales.....	31
Modificación de la Presentación de Estados Financieros – Unión Europea	35
Modificaciones de la Presentación de Estados Financieros – Colombia	35
Revelación de Políticas Contables.	36
Alcance. (Cuéllar, s.f.)	36
Postulados contables fundamentales.	36
Los Estados Financieros en las Políticas Contables.....	37
NIC 1.- Presentación de estados financieros (Plan contable 2007).....	40
Conjunto completo de estados financieros.....	44
Características generales.	45
Hipótesis de empresa en funcionamiento.....	48
Hipótesis contable de devengo.....	49
Materialidad o importancia relativa y agrupación de datos.	49
Compensación.	50
Periodicidad de la información.	51
Información comparativa.	51
Uniformidad en la presentación.	53
Estructura y Contenido.....	53
Identificación de los estados financieros.....	54
Estado de situación financiera.....	55
La distinción entre corriente y no corriente.	56

Activos corrientes.....	58
Pasivos corrientes.....	59
Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas.....	61
Estado del resultado global.....	63
Información a presentar en el estado del resultado global.....	63
Resultado del ejercicio.....	65
Otro resultado global del ejercicio.....	65
Información a presentar en el estado del resultado global o en las notas.....	66
Estado de cambios en el patrimonio neto.....	68
Estado de flujos de efectivo.....	69
Transición y fecha de vigencia.....	70
Derogación de la NIC 1 (revisada en 2003).....	70
Los estados Financieros y la NIC 1 (Robledo, 2017).....	70
Presentación de informes con NIC 1.....	71
Otras informaciones de los estados financieros.....	71
Otras consideraciones.....	72
El momento de las decisiones financieras.....	72
Determinación de las relaciones causa – efecto de las modificaciones identificadas.....	73
Los Estados Financieros en el Código de Comercio.....	73
Inventario.....	73
Balance Inicial y General.....	74
Pérdidas y Ganancias.....	74
Estados de Liquidación.....	74
Régimen contable según el decreto 2160 de 1986.....	74
Régimen contable según el Decreto 2649 de 1993 y la Ley 22 de 1995.....	75

Clases de Estados Financieros.....	75
Autenticidad de los Estados Financieros.....	76
Responsabilidad de la Preparación y Presentación de los Estados Financieros.....	77
Rectificación de Estados Financieros.....	77
Publicidad de los Estados Financieros.	77
Definición en orden de importancia de los aspectos que han influido en la evolución de la presentación de los estados financieros en Colombia	78
Conclusiones	89
Referencias	90

Lista de Figuras

Figura 1. Línea de tiempo	88
---------------------------------	----

Glosario

Ajustes por reclasificación: importes reclasificados en el resultado en el ejercicio corriente que fueron reconocidos en otro resultado global en el ejercicio corriente o en ejercicios anteriores.

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

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

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

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

Normas Internacionales de Información Financiera;

Normas Internacionales de Contabilidad; y

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

Notas: contienen información adicional a la presentada en el estado de situación financiera, estado del resultado global, cuenta de resultados separada (si se presenta), estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo. En ellas se suministran descripciones narrativas

o desagregaciones de estos estados e información sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en los mismos.

Propietarios: poseedores de instrumentos clasificados como patrimonio neto.

Resultado: el total de ingresos menos gastos, excluyendo los componentes de otro resultado global.

Resultado global: comprende partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado tal como lo requieren o permiten otras NIIF. Incluyen: cambios en las reservas de revalorización; ganancias y pérdidas actuariales en planes de prestaciones definidas reconocidas; ganancias y pérdidas producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero; ganancias y pérdidas derivadas de la revisión de la valoración de los activos financieros disponibles para la venta; la parte eficaz de ganancias y pérdidas en instrumentos de cobertura en una cobertura del flujo de efectivo.

Resultado global total: el cambio en el patrimonio neto durante un ejercicio, que procede de transacciones y otros sucesos, distintos de aquellos cambios derivados de transacciones con los propietarios en su condición de tales. Comprende todos los componentes del “resultado” y de “otro resultado global”.

Introducción

Las empresas en Colombia, a nivel contable, están obligadas a presentar periódicamente sus estados financieros, a manera de instrumentos de análisis de su situación económica. Estos sirven tanto para auto examinar el desarrollo de las empresas como para mostrar a la comunidad empresarial y a los entes de vigilancia y control el estado de estas. Pero, además, son el instrumento con el que los inversionistas nacionales y extranjeros evalúan la conveniencia o no de colocar sus capitales en empresas determinadas.

Pese a ello, los estados financieros no son un instrumento estático, sino que a lo largo del tiempo se puede vislumbrar un dinamismo causado por las necesidades empresariales y de los entes veedores de su actividad, con lo cual han sufrido transformaciones orientadas a hacerlos cada vez más eficientes, transparentes y expresivos de la realidad de las empresas.

Por ello, el presente estudio se orientó a Determinar los principales aspectos que han influido en la evolución de la presentación de los estados financieros en Colombia, desde el momento de la adopción de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 01 hasta el año 2017.

Para tal efecto se identificaron las modificaciones que ha sufrido la presentación de estados financieros, la relación causa – efecto de las modificaciones identificadas, y la definición en orden de importancia los aspectos que han influido en la evolución de la presentación de los estados financieros en Colombia.

Con esto en mente el presente documento presenta en un primer capítulo el problema de investigación, los objetivos trazados, la importancia y su alcance, luego en el segundo capítulo describe con su marco referencial los aspectos teóricos y legales que lo fundamentaron, en el tercer capítulo se presenta la metodología con la cual se llevó a cabo, para en los capítulos cuarto, quinto y sexto presentar los resultados acordes con cada uno de los objetivos planteados. Finalmente, en el capítulo séptimo se exponen las conclusiones a las que se llegó tras su desarrollo.

Problema de investigación

Descripción del problema

La globalización de la economía y de la información, su internacionalización y la expansión económica que se está viviendo ahora en la gran mayoría de países, han llevado a que las empresas empiecen a replantear su futuro, al enfocar su participación en la economía global.

Ahora bien, es claro que, para ello, deben analizar su entorno local y su posible vinculación en los mercados internacionales. Pero para que las empresas puedan participar en el nuevo mundo de los negocios, es necesario que hablen un lenguaje financiero y económico común; por consiguiente, estas empresas necesitan un medio de comunicación que sea confiable, que facilite las relaciones económicas, comerciales y que sea un mecanismo de control, como la Contabilidad y los informes generados por ella (Cano, 2010).

El impacto que ha tenido la aplicación de las NIC para las empresas en Colombia ha sido considerado de diversas maneras, pese a ello, es importante que tanto las empresas como los nuevos profesionales de contaduría pública estén capacitados en el tema para poder afrontarlo, para poder realizar el adecuado proceso (Cardona y Castro, 2012).

Es importante saber que en Colombia este proceso está dado por la Ley 1314 "Por la cual se regulan los principios y normas de la contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptadas en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determina las entidades responsables de vigilar su cumplimiento".

Es de gran importancia tener claro que se debe hacer un adecuado estudio de la Norma con respecto a su alcance, aplicación y tratamiento por lo que son muy diferentes y distinguir la divergencia de las NIC con respecto a las Norma Colombiana (Decreto 2649 de 1993) ya que las NIC son más profundas en cada caso y exigen hacer revelaciones de la situación financiera y contable de la empresa, así mismo como de lo que sucede al realizar en la organización cambios de políticas y directrices.

En el caso particular de la presentación de los estados financieros definida por la NIC 01, la ley expone que "los informes contables y, en particular, los estados financieros, deben brindar información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para

la toma de decisiones económicas por parte del estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras”. Sin embargo, desde su expedición, la NIC 01 ha presentado diversas transformaciones que han influido en su evolución hasta la forma en la que actualmente se define.

Formulación del problema

Por lo tanto, se plantea la siguiente pregunta: ¿Cuáles han sido los principales aspectos que han influido en la evolución de la presentación de los estados financieros en Colombia, desde el momento de la adopción de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 01 hasta el año 2017?

Objetivos

Objetivo general.

Determinar los principales aspectos que han influido en la evolución de la presentación de los estados financieros en Colombia, desde el momento de la adopción de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 01 hasta el año 2017.

Objetivos específicos.

- Identificar las modificaciones que ha sufrido la presentación de estados financieros desde la adopción de la NIC 01 en Colombia hasta el año 2017.
- Determinar las relaciones causa – efecto de las modificaciones identificadas.
- Definir en orden de importancia los aspectos que han influido en la evolución de la presentación de los estados financieros en Colombia.

Justificación

La determinación de los principales aspectos que han influido en la evolución de la presentación de los estados financieros en Colombia tuvo como propósito entender el manejo y visualización de los estados financieros de las empresas, la forma en la que se ha ido transformado dicha

presentación en el tiempo y la importancia de la manera en la que se hace en la actualidad, como parte del quehacer del contador público.

Por ello, el conocimiento de los principales aspectos que han influido en la evolución de la presentación de los estados financieros en Colombia es una herramienta que permite que la organización integre una serie de acciones encaminadas a su visualización financiera ante las entidades y sectores en los que se desarrolla, bien sea a nivel nacional como internacional.

Así mismo, permite generar un sistema orientado a organizar la información requerida, de forma oportuna y de la manera exigida, para la presentación de los estados financieros.

Alcance

El presente trabajo tuvo como alcance la determinación de los principales aspectos que han influido en la evolución de la presentación de los estados financieros en Colombia, desde el momento de la adopción de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 01 hasta el año 2017.

Marco referencial

Marco teórico

A continuación, se detallan los elementos teóricos y conceptuales que le dieron fundamento al desarrollo del trabajo, para lo cual se tuvo en cuenta algunas definiciones, así como la perspectiva desde la que se abordó su ejecución.

La Ley 1314 de 2009 definió el marco normativo a ser aplicado en la definición de los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información que serán aceptados en Colombia, y en línea con esto señaló las autoridades competentes y los procedimientos para la expedición de normas y determinó las entidades responsables de vigilar su cumplimiento (BVC, 2015).

Esta ley ha sido reglamentada con los decretos 2784 de 2012, 3023 de diciembre de 2013 y 2615 de diciembre de 2014 que reiteran quienes son los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1 y definen el cronograma de aplicación; adicionalmente se han expedido otras normas que reglamentan el marco normativo de aplicación en Colombia.

Dentro de las entidades mencionadas se encuentran: El Consejo Técnico de la Contaduría Pública, organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que presenta sus propuestas para aprobación a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, los cuales obran de manera conjunta para la expedición de principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información (BVC, 2015)..

Las Superintendencias, por su parte, son las encargadas de vigilar que los entes económicos bajo inspección, vigilancia o control cumplan con las normas en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información y aplicar las sanciones a que haya lugar. Adicionalmente deben expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información. Así mismo, la Contaduría General de la Nación es el organismo con facultades regulatorias en materia de contabilidad pública (BVC, 2015).

En el caso concreto de la NIC 01 se encontró que su objetivo fue establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósito de información general, para asegurar la comparabilidad de estos, tanto con los estados financieros de la propia entidad correspondientes a ejercicios anteriores, como con los de otras entidades. Esta Norma estableció los requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, las directrices para determinar su estructura y los requisitos mínimos sobre su contenido (Nostrum, 2007).

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

- (a) activos;
- (b) pasivos;
- (c) patrimonio neto;
- (d) ingresos y gastos, en los que se incluyen las ganancias y pérdidas;
- (e) aportaciones de los propietarios y las distribuciones a los mismos en su condición de tales; y
- (f) flujos de efectivo.

Esta información, junto con la contenida en las notas, puede ayudar a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros de la entidad y, en particular, su distribución temporal y el grado de certidumbre (Nostrum, 2007).

Marco legal

Los estados financieros se preparan en la actualidad de acuerdo con las Normas de Contabilidad y de Información Financiera Aceptadas en Colombia (NIC y NIIF), establecidas en la Ley 1314 de

2009, reglamentadas por el Decreto único reglamentario 2420 de 2015 modificado por el Decreto 2496 de 2015 y por el Decreto 2131 de 2016. Estas normas de contabilidad y de información financiera, corresponden a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), junto con sus interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés); las normas de base corresponden a las traducidas oficialmente al español y emitidas por el IASB al 31 de diciembre de 2013.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF por su sigla en español), emitidas por un organismo privado e independiente, son normas basadas en principios que conforman el marco contable internacional que se consolida como el estándar mundial para la producción de información financiera homogénea, comparable y transparente.

En este sentido, las necesidades de modernización del marco contable del Banco de la República (BR) en el contexto internacional de los bancos centrales, y el proceso de convergencia hacia normas internacionales de contabilidad en Colombia, derivado de la expedición de la Ley 1314 de 2009, condujeron a la conclusión, luego de un estudio conjunto entre la Contaduría General de la Nación (CGN), la Superintendencia Financiera de Colombia (SFC) y el BR, que el modelo contable base o referente aplicable al Banco son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en aquellos aspectos que no resulten contrarios a su régimen especial, contenido en la Ley 31 de 1992 y en sus Estatutos.

En consecuencia, de acuerdo con la Resolución 037 de 2017 y sus modificaciones; el BR debe aplicar el marco técnico normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2420 de 2015 y sus modificaciones, salvo en los siguientes aspectos:

Que resulten contrarios a su régimen especial contenido en la Ley 31 de 1992 y en sus Estatutos expedidos mediante el Decreto 2520 de 1993 modificado por el Decreto 2386 de diciembre 11 de 2015, en particular, los siguientes: i) el tratamiento contable del ajuste de cambio de las reservas internacionales ocasionado por las fluctuaciones en la tasa de cambio del peso con respecto a las monedas en que se encuentran representadas (numeral 4., artículo 62 de los Estatutos modificado por el artículo 2 del Decreto 2386 de 2015) y ii) el tratamiento contable de la moneda metálica emitida (literal b, numeral 1., artículo 62 de los Estatutos).

En el año 2014 las empresas pymes de Colombia se dieron a la tarea de hacer adopción e implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para pymes, para lo cual mediante Decreto 3022 de 2013 se recogió el marco normativo en su versión 2009, marco normativo que se encuentra vigente hasta diciembre de 2015, cuando fue compilado con las NIIF Plenas y las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), en el Decreto 2420 y se encontrará vigente hasta diciembre de 2016; a partir de 2017 será relevado por la versión 2015 que fue adoptada en Colombia mediante el Decreto 2496 de 2015.

Metodología

Línea de investigación

La investigación en Estudios en Contaduría Pública se desarrolla en tres áreas: Contabilometría de la contabilidad de gestión; Contabilometría de la contabilidad financiera; y Contabilometría aplicada a la auditoría. El trabajo se articuló a la segunda área mencionada (Uniagustiniana, 2017).

Tipo de investigación

La investigación fue de tipo descriptivo y analítico (Hurtado, 2000), ya que su propósito se orientó a determinar los principales aspectos que han influido en la evolución de la presentación de los estados financieros en Colombia, desde el momento de la adopción de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 01 hasta el año 2017, para lo cual se requirió desde lo descriptivo, tener en cuenta las modificaciones realizadas, y desde lo analítico entender las relaciones causa – efecto que las han generado.

Población y muestra

La población objeto de estudio estuvo constituida por las normas de presentación de estados financieros que han orientado este proceso en Colombia, junto con las modificaciones que se presentaron, desde la adopción de las NIC 01 hasta el año 2017.

Recolección de la información

Para la recolección de la información se emplearon formatos de registros documentales, a partir de los cuales se elaboraron cuadros de análisis con la información recolectadas, organizada y categorizada en una línea de tiempo.

Procedimiento

El desarrollo de la investigación se llevó a cabo en 4 fases, de la siguiente manera:

Fase 1. Identificación de las modificaciones que ha sufrido la presentación de estados financieros desde la adopción de la NIC 01 en Colombia hasta el año 2017.

En esta fase se efectuó una revisión documental de las normas y modificaciones determinantes de la presentación de Estados Financieros en Colombia, la información hallada se registró en un formato, a partir del cual se organizó en orden cronológico, y se categorizó.

Fase 2. Determinación de las relaciones causa – efecto de las modificaciones identificadas.

Con base en la información registrada, organizada y categorizada, se detallaron las posibles relaciones causa – efecto, suscitadas por y para el desarrollo de las modificaciones identificadas.

Fase 3. Definición en orden de importancia de los aspectos que han influido en la evolución de la presentación de los estados financieros en Colombia.

Se elaboró una línea de tiempo y se organizaron los aspectos definidos por las relaciones causa – efecto en orden de importancia como generadoras de las modificaciones y consecuente evolución de la presentación de estados financieros en Colombia.

Fase 4. Elaboración del informe final.

Se preparó un informe que contuvo el desarrollo y logro de los objetivos planteados.

Identificación de las modificaciones que ha sufrido la presentación de estados financieros desde la adopción de la NIC 01 en Colombia hasta el año 2017

Historia

El balance es el primer estado financiero en la contabilidad contemporánea y representa la posición financiera de una entidad económica y comercial en la fecha de presentación (Yang, Yang & Lin, 2014). La aparición de esta declaración se puede remontar al nacimiento de la contabilidad de doble entrada en Venecia, Italia en el siglo XV (Littleton, 1933).

De acuerdo con Chatfield (1977), “el balance general vino por el camino de enumerar todos los saldos de débito y crédito en los libros mayores. Sin embargo, la declaración se originó específicamente en el inventario obligatorio y periódico de cuentas en el siglo XVII en el continente europeo” (p.68). Littleton (1933) afirma que la declaración sirvió inicialmente a los fines del impuesto a la propiedad y los procedimientos de quiebra al proporcionar una visión general de una entidad a la fecha del estado de cuenta más reciente. Después de la Revolución Industrial en Europa (en los siglos XVIII y XIX), las entidades comerciales crecieron dramáticamente, desde pequeñas artesanías y talleres de producción hasta corporaciones de gran escala con más propietarios y acreedores (proveedores de capital) para acomodar el crecimiento de la productividad social y las demandas del mercado.

La aparición de corporaciones comerciales modernas (por ejemplo, sociedades anónimas) con propiedad y gestión separadas ha ampliado el número de partes interesadas en una empresa comercial en particular, ya que las empresas necesitan captar capital de inversores externos y acreedores y cumplir con regulaciones de mercado más complicadas. Por lo tanto, los informes financieros orientados externamente se convirtieron en una obligación para las empresas comerciales al presentar sus recursos, obligaciones y patrimonio a intervalos regulares con el objetivo de proteger los intereses de los proveedores de capital y de administrar la administración (Chatfield, 1977). Como resultado, la declaración sirve como uno de los estados financieros principales en la mayoría de los países del mundo. El balance general ha sido durante mucho tiempo una herramienta para que los proveedores externos de capital evalúen la liquidez / solvencia y la valoración de activos de una empresa (Paton y Littleton, 1940).

Aunque no ha habido cambios sustanciales en la estructura y el contenido del balance en los últimos siglos, el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) en los Estados Unidos y el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) iniciaron conjuntamente algunos cambios en relación con este estado financiero básico en los primeros años del siglo XXI, para mejorar la calidad de los informes financieros y promover la convergencia internacional de las normas y prácticas de contabilidad financiera (IASB y FASB, 2008). No solo la declaración ha sido retitulada formalmente como Estado de Situación Financiera, sino que también se han propuesto enmiendas significativas a su estructura y formato de presentación, como la inclusión de secciones múltiples para presentar activos y reclamos bajo clasificaciones segregadas de actividades de operación, inversión y financiación, impuestos sobre la renta y operaciones descontinuadas (IASB, 2008). La razón principal detrás de los cambios propuestos es mejorar la cohesión de la articulación de los estados financieros y agregar información desagregada para ayudar a los usuarios externos a tomar decisiones (IFRSF, 2010).

No obstante, los esfuerzos iniciales del IASB y FASB para remodelar los estados financieros primarios han llamado a los especialistas en contabilidad y profesionales de todo el mundo para reconsiderar los objetivos de los informes financieros y la justificación de posibles cambios en la estructura y uso de los estados financieros (AAA, 2010). Incluso en países menos desarrollados como China, donde la contabilidad está experimentando una convergencia significativa con las normas internacionales de contabilidad, se están llevando a cabo discusiones sobre los cambios.

La contabilidad china ha sufrido cambios dramáticos desde que se fundó la República Popular en 1949, al ritmo de los cambios revolucionarios en el entorno político, social y económico del país. Incluso los estados financieros oficiales que deben preparar las empresas comerciales se han remodelado sustancialmente varias veces en su estructura de contenido y presentación.

En dicho proceso se destacaron factores políticos, sociales y económicos que impulsaron estos cambios, y los cambios sustanciales en el balance (tanto su contenido como el formato de presentación) en las diferentes fases del desarrollo contable en el país. Las lecciones derivadas de la experiencia china pueden ser relevantes para los debates actuales sobre las enmiendas potenciales a la presentación de este estado financiero según lo propuesto por el FASB y el IASB.

De acuerdo con los estudios históricos de la contabilidad contemporánea, el balance se originó en Occidente, derivado del procedimiento de contabilidad de doble entrada. Se convirtió en el estado financiero primario obligatorio en los sectores empresariales, particularmente desde la Revolución Industrial en Europa en el siglo XVIII (Littleton, 1933; Chatfield, 1977).

En términos generales, la presentación del balance (es decir, su contenido y formato) está asociada con el progreso de los objetivos de información financiera (IASB, 2008). A medida que las corporaciones dependan cada vez más de fuentes externas para financiamiento comercial, deben demostrar los recursos (activos) y obligaciones (pasivos) para mostrar su patrimonio neto (patrimonio de los propietarios) en un momento particular a los efectos de cumplir con la administración y demostrar sus capacidades sobrevivientes (p. ej., liquidez y solvencia), lo que ayudará a los proveedores externos de capital a tomar decisiones racionales (Paton y Littleton, 1940).

El balance general es, por lo tanto, la declaración de la posición financiera de una entidad comercial para satisfacer las necesidades de información de inversores y acreedores. Los objetivos de los informes financieros corporativos han evolucionado como resultado de los cambios en el entorno empresarial, así como de la expansión de los grupos de interés involucrados en las empresas comerciales. Estos factores determinan el contenido y el formato de presentación de los estados financieros principales (AICPA, 1970; FASB, 1980). En otras palabras, la aplicación y modificación de los estados financieros principales (incluido el balance) están sujetos a los requisitos de los objetivos de información financiera en el contexto económico y comercial específico (Most, 1980).

La expansión temprana en el uso del balance de estilo occidental en la contabilidad china se produjo desde la década de 1920 hasta la década de 1940. Pan (2008), pionero de la contabilidad china moderna (que completó su educación contable en los Estados Unidos en 1924) demostró la estructura básica de la aplicación del balance en las empresas industriales y comerciales chinas en la década de 1930, quien expone que, al utilizar las clasificaciones principales o la estructura de presentación del balance general, las empresas pueden enumerar varias subcategorías, proporcionando más detalles de sus operaciones. Por lo tanto, algunas categorías del balance pueden haber enumerado hasta cien subtemas en detalle, mientras que otros solo pueden tener una cantidad total en cada categoría (Pan, 2008).

De acuerdo con Pan (2008), el balance utilizado en la contabilidad china en la década de 1930 se estructuró de la siguiente manera: todos los elementos del activo se presentan en el lado izquierdo, en el orden de su liquidez, de arriba a abajo; las partidas de pasivo y patrimonio se presentan en el lado derecho en términos de la orden de liquidación de los pasivos y la prioridad de las reclamaciones de capital de arriba hacia abajo. Los montos totales para los dos lados del balance deben ser iguales. Este formato de balance general sigue siendo común en la práctica actual en la mayoría de los países.

Cabe señalar que la estructura del balance descrita por Pan (2008) es una presentación general. Sin embargo, existió una considerable variación en la práctica. Esto se debe a que, a principios del siglo XX, las operaciones comerciales y la contabilidad fueron relativamente atrasadas debido a la economía subdesarrollada y los mercados de financiamiento externo en el país; las necesidades de información de los proveedores externos de capital aún no se reconocieron en la contabilidad y presentación de informes de China. La prevalencia de las influencias sociales y culturales tradicionales de China también obstruyó la adopción de métodos contables occidentales (Auyeung, 2002). Además, una grave escasez de personal contable que había obtenido una formación adecuada en contabilidad occidental impidió la adopción plena de las prácticas de información financiera al estilo occidental en la contabilidad china.

Orígenes de los Estados financieros actuales

Uno de los temas fundamentales de la contabilidad financiera es el que trata de la estructura de los estados financieros. En un mundo lleno de formatos el asunto suele pasar sin mayor reflexión. Algunos piensan que la determinación de la estructura de los estados financieros es solamente un instrumento para facilitar el análisis comparado. Otros tienen piensan que dicha estructura siempre ha sido la misma, variando únicamente en el detalle con el que se presentan las partidas. (Bermúdez, 2015).

Ahora, en la era de la contabilidad financiera globalmente estandarizada, es necesario reflexionar sobre las modificaciones que con el paso del tiempo ha sufrido la Norma Internacional de Contabilidad 1, hoy titulada Presentación de estados financieros. Muchas cosas han sucedido desde que en la década de los años 70 del siglo pasado se inició el proceso de normalización que hoy los reglamenta.

Lo primero que hay que tener claro es que tratándose de estados financieros el orden de los factores si altera el “producto”. En Colombia esto ha sido evidente en las discusiones que se han generado dentro de ciertos procesos de contratación pública, que han provocado varios litigios en torno a la clasificación de algunas partidas, pues según los términos de referencia su posición afectaba de manera significativa el cálculo de índices o razones de cuyo resultado dependía la clasificación de la capacidad financiera de los contratistas.

Algunos contadores gustan de las estructuras simples, de fácil presentación en una página. Pero no debe perderse de vista que el grado de agregación o de detalle puede llegar a ser determinante en las decisiones de los inversionistas y demás proveedores de capital.

Inicios de las Normas Internacionales de Contabilidad

Las Normas Internacionales de Auditoria (IAS, en inglés o NIA, en español) fueron creadas y emitidas por la Junta del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) en el periodo 1973 – 2001. Este fue el principio de las NIIF, como el intento de armonizar, unificar y entender la contabilidad de toda la Unión Europea; sin embargo, esta idea se difundió rápidamente y se implementaron las NIIF a nivel global, es decir que se pasó de las NIA a las NIIF gracias a la necesidad de su masificación y a la acogida que tuvo el proyecto. Para el año 2018 habrá grandes avances y se entenderá por qué las NIIF deben hacer parte importante de las empresas en Colombia (Girón, 2018).

Luego de las NIA se desarrollaron las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y en abril de 2001, el International Accounting Standards Board (IASB) se encargó de establecer las NIIF como reglamentación internacional para la regulación de las finanzas internacionales.

En este contexto, las NIIF fueron diseñadas como un lenguaje internacional, de modo que las cuentas de las empresas fueran comprensibles y comparables. También podría concluirse que las NIIF son una consecuencia de la creciente interacción comercial entre negocios y empresas a nivel internacional hasta el punto de llegar a reemplazar las diferentes normas contables que se han creado en cada nación.

Las NIC

Las NIC: Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), o IAS en inglés, son un conjunto de pautas de carácter técnico que regulan la información económica que se debe presentar en los estados financieros de las empresas con el fin de reflejar la situación empresarial de una compañía que opera en distintos países.

Esto se logra a través de la estandarización de los formatos, lo que facilita la comparación de la información, una característica especialmente importante, teniendo en cuenta el fenómeno de la globalización económica y la posibilidad de hacer o tener inversión extranjera en un negocio, sea de manera directa o indirecta.

Las NIC, como se le conoce popularmente, son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que debe presentarse en los Estados Financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados.

Las normas contables NIC/NIIF se refieren al proceso de reforma contable iniciado hace unos años en la Unión Europea para conseguir que la información elaborada por las sociedades comunitarias se rijan por un único cuerpo normativo.

Las NIIF en Colombia

Colombia adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las legalizó mediante la Ley 1314 de 2009. La Ley permitió la clasificación de las empresas en dos grupos:

Dentro de este grupo de las NIIF se encuentran todos los emisores de valores y, en general, las entidades de interés público; adicionalmente, las empresas que tengan activos que superen los treinta mil salarios mínimos legales vigentes o que su nómina supere los doscientos colaboradores; sin embargo, dentro de este grupo están también las empresas que tienen un tipo de subordinación cuatro o que son franquicias o sedes de multinacionales que ya se encuentran aplicando las NIIF en otro país. También hacen parte del grupo uno las empresas subordinadas a empresas nacionales que ya hayan implementado las NIIF.

La fecha de acoplamiento y la generación del primer balance debieron haberlo realizado el 1 de enero de 2014 y, en consecuencia, el primer comparativo debió generarse el 31 de diciembre

de 2014, de modo que el reporte de estados financieros debería hacerse el 31 de diciembre de 2015.

Del grupo dos hacen parte las empresas que tengan activos totales superiores a treinta mil salarios mínimos legales vigentes o que su nómina sea de más de doscientos trabajadores, que no sean emisores de valores ni entidades de interés público y que sean sucursales de una compañía extranjera que aplique las NIIF. Otra característica es importar o exportar pagos que registren más de la mitad de las compras del año anterior al ejercicio de las NIIF.

Finalmente, el grupo tres hace referencia las empresas de tamaño grande y mediano que no emitan valores ni que manejen recursos públicos, los trabajadores de estas empresas pueden ser de once a doscientos y sus activos totales deben ser entre quinientos y treinta mil salarios mínimos.

En este último grupo se incluyen todas las microempresas que tengan activos totales de máximo quinientos salarios mínimos del momento en que se liquiden las NIIF; dentro de este valor se excluyen las viviendas. Su planta de personal no supera los diez trabajadores.

Norma Internacional de Contabilidad 1 – NIC 1: Presentación de estados financieros

Objetivo.

La NIC 1 tuvo como propósito establecer las bases para la presentación de los estados financieros con fines de información general, para asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad de ejercicios anteriores, como con los de otras entidades diferentes. En ella se incluyen también "requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, directrices para determinar su estructura y requisitos mínimos sobre su contenido.

Para alcanzar dicho objetivo, la Norma establece, en primer lugar, requisitos generales para la presentación de los estados financieros y, a continuación, ofrece directrices para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre su contenido. Tanto el reconocimiento, como la valoración y la información a revelar sobre determinadas transacciones y otros eventos, se abordan en otras Normas e Interpretaciones.

Esta Norma se aplicará a todo tipo de estados financieros con propósitos de información general, que sean elaborados y presentados conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

También detalla claramente cuáles son los elementos que debe tener un Estado Financiero con sus respectivos elementos e información obligatoria:

- Balance;
- Cuenta de resultados;
- Estado de Evolución en el Patrimonio Neto
- Estado de flujos de efectivo; y
- Notas (en las que se incluirá un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas).

Aspectos principales.

Concepto de "fair presentation". Los estados financieros deben reflejar fielmente (imagen fiel) la situación y rendimiento financieros de la empresa, así como sus flujos de efectivo. La consecución de la imagen fiel se conseguirá, en la práctica totalidad de los casos, mediante la aplicación correcta de las NIIF.

Al margen del cumplimiento de las Normas aplicables, para la presentación de la imagen fiel se ha de prestar atención a las políticas contables seleccionadas, a la presentación de la información de forma relevante, fiable, comparable y comprensible, y a la información adicional que sea necesaria para que los usuarios entiendan correctamente el impacto de las transacciones o sucesos producidos.

Principios fundamentales para la preparación de estados financieros. Entre dichos principios se incluyen la hipótesis de empresa en funcionamiento, la uniformidad de la presentación y clasificación, la hipótesis contable del devengo y la materialidad. La NIC 1 hace referencia a ellos, si bien ya se encuentran recogidos en el Marco Conceptual. No se debe pasar por alto en todo caso que el origen de la NIC 1 es muy anterior al del Marco Conceptual del IASB.

No compensación de partidas. Los activos y pasivos, y los ingresos y gastos, no pueden compensarse salvo que la compensación esté permitida o sea exigida por otra NIIF.

Información comparativa. Debe presentarse información comparativa correspondiente al ejercicio anterior para los importes incluidos en los estados financieros y en las notas.

Declaración del cumplimiento de las NIIF. Si los estados financieros se presentan de acuerdo con las NIIF hay que realizar una declaración explícita de ello y sin reservas. Para ello será necesario cumplir con todos los requisitos indicados en las NIIF. En este sentido, es conveniente precisar que las empresas europeas afectadas por el Reglamento de 2002 de aplicación de las NIC, no aplican las normas internacionales en su conjunto sino solamente aquellas que han sido aprobadas por la Unión Europea. De este modo, su declaración de cumplimiento suele hacer referencia a las NIC/NIIF en "versión" UE.

Conjunto completo de estados financieros. Un conjunto completo de estados financieros está formado por los siguientes documentos contables:

- Un estado de situación financiera (Balance);
- Un estado del resultado global (engloba la Cuenta de resultados);
- Un estado de cambios en el patrimonio neto;
- Un estado de flujos de efectivo;
- Notas, que incluyen un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa (Memoria); y
- Un estado de situación financiera al principio del ejercicio comparativo más antiguo en el que una entidad aplica una política contable retroactivamente o realiza una reexpresión retroactiva de partidas incluidas en sus estados financieros, o cuando reclasifica partidas de dichos estados financieros.

Estado del resultado global. Una entidad presentará todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un ejercicio, bien (a) en un único estado del resultado global, o (b) en dos estados: un estado que muestre los componentes del resultado (cuenta de resultados separada) y un segundo estado que comience con el resultado y muestre los componentes de otro resultado global (estado del resultado global).

Estado de cambios en el patrimonio neto. Es un estado contable que debe reflejar:

- El resultado global total del ejercicio, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la dominante y los atribuibles a los intereses minoritarios;
- Para cada componente de patrimonio neto, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva reconocidos según la NIC 8;
- Los importes de las transacciones con los propietarios en su condición de tales, mostrando de forma separada las aportaciones y las distribuciones a los mismos; y
- Para cada componente del patrimonio neto, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del ejercicio, revelando por separado cada cambio.

Periodicidad anual. Generalmente, los estados financieros deben prepararse con una periodicidad anual. Si cambia la fecha de cierre del ejercicio, y los estados financieros se presentan para un periodo distinto a un año, será necesario informar de este hecho.

Distinción corriente/no corriente. Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información fiable que sea más relevante.

Independientemente del método de presentación adoptado, una entidad revelará para cada partida de activo o pasivo, que recoja importes a recuperar o cancelar, el importe esperado a recuperar o cancelar en un periodo superior a doce meses: (a) dentro de los doce meses siguientes a la fecha del ejercicio sobre el que se informa, y (b) después de doce meses tras esa fecha.

Una entidad clasificará un activo como corriente cuando:

- Espera realizar el activo, o pretende venderlo o consumirlo, en su ciclo normal de explotación;
- Mantiene el activo principalmente con fines de negociación;
- Espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes a la fecha del ejercicio sobre el que se informa; o

- El activo sea efectivo o un equivalente al efectivo (tal como se define en la NIC 7), a menos que tenga restricciones, para ser intercambiado o usado para cancelar un pasivo, al menos durante doce meses a partir de la fecha del ejercicio sobre el que se informa.

Una entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes.

Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:

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

Una entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.

Epígrafes para incluir en los estados financieros. La NIC 1 especifica los epígrafes que, como mínimo, deben presentarse en el balance, la cuenta de resultados y el estado de cambios en el patrimonio neto, e incluye directrices para identificar epígrafes adicionales.

Presentación de los gastos. El análisis de gastos en la cuenta de resultados puede presentarse atendiendo a la naturaleza o a la función de estos. Si se presentan por función (información relevante, pero puede resultar arbitraria), deberá incluirse la clasificación por naturaleza en la memoria.

- Método de presentación según naturaleza de los gastos: los gastos se agrupan de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo, amortización, compra de materiales, transporte, sueldos y salarios, publicidad). Es la forma de clasificación empleada en la actualidad en el PGC y tiene como principal ventaja su mayor simplicidad, en especial, para empresas de tamaño más reducido.
- Método de presentación según función de los gastos: los gastos se clasifican de acuerdo con su función como parte del coste de las ventas o de las actividades de distribución o administración. La NIC 1 considera que la información referente a los gastos ordenada

según criterios funcionales es más relevante y, consecuentemente, más útil para la toma de decisiones. Sin embargo, también reconoce que la asignación de costos a las distintas actividades puede estar sujeta a juicios subjetivos y revestir cierta arbitrariedad, lo cual va en detrimento de la fiabilidad de dicha información.

Si la empresa presenta los gastos funcionalmente, deberá además presentar información adicional sobre la naturaleza de tales gastos, incluyendo al menos el importe de los gastos por amortización y los gastos de personal.

No hay ingresos o gastos extraordinarios. No se presentará, ni siquiera en notas, ningún ingreso o gasto como extraordinario.

Información para incluir en las notas a los estados financieros. La NIC 1 especifica los desgloses mínimos que deben contener las notas. Deben incluir información sobre: las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas; revelará la información, requerida por las NIIF, que no haya sido incluida en otro lugar de los estados financieros; y proporcionará información que no se presenta en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para entender cualquiera de ellos.

Modificación de la Presentación de Estados Financieros – Unión Europea

El 19 de diciembre de 2015 se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) una modificación de la Norma Internacional de Contabilidad 1 (NIC 1), concretamente, el Reglamento (UE) 2015/2406 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2015.

Un año atrás, el 18 de diciembre de 2014, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) publicó, con el título “Iniciativa sobre información a revelar”, una serie de modificaciones de la citada NIC 1, Presentación de estados financieros. Dichas modificaciones tuvieron por objeto mejorar la eficacia de la revelación de información y animar a las empresas a aplicar el juicio profesional a la hora de determinar qué información habían de revelar en sus estados financieros al aplicar la NIC 1.

Modificaciones de la Presentación de Estados Financieros – Colombia

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC-1) fue derogada por la Resolución N° 16-99-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad, oficializándose la versión modificada de la

NIC 1 -"Presentación de Estados Financieros". Así mismo, el artículo 3º de dicha Resolución estableció que la versión modificada de la NIC 1 regiría obligatoriamente para los Estados Financieros cuyo período se iniciara el 01.01.2000, facultándose optativamente su aplicación a partir del 23.07.99.

Revelación de Políticas Contables.

Esta Norma Internacional de Contabilidad reestructurada reemplazó a la Norma originalmente aprobada por el Consejo Directivo en noviembre de 1974 y entrada en vigencia el 1 de enero de 1975. Se presentó en el formato revisado adoptado a partir de 1991 para las Normas Internacionales de Contabilidad. No se hicieron cambios sustanciales en el texto originalmente aprobado. Se cambiaron algunos términos, para armonizarlos con la práctica del IASC, y se actualizaron todas las referencias cruzadas.

Alcance. (Cuéllar, s.f.)

- Esta Norma debe aplicarse a la revelación de todas las políticas contables significativas adoptadas para la preparación y presentación de los estados financieros.
- El término estados financieros se refiere al balance general, estado de resultados o de ganancias y pérdidas, estado de flujos de efectivo, notas, y otros estados y material explicativo que sean identificados como parte de los estados financieros. Las Normas Internacionales de Contabilidad se aplican a los estados financieros de cualquier organización comercial, industrial o empresarial.

Postulados contables fundamentales.

Los postulados contables fundamentales son: empresa en marcha, uniformidad y devengamiento (valores devengados). Cuando los postulados contables fundamentales han sido aplicados en los estados financieros, no se requiere su revelación. Cuando no han sido aplicados, se requiere revelar este hecho junto con las razones para su no aplicación.

Actualmente la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad reconoce como fundamentales los siguientes postulados contables:

- Empresa en marcha. La empresa normalmente es considerada como una entidad en marcha, vale decir, como una operación que va a continuar en el futuro previsible. Se

supone que la empresa no tiene intención ni necesidad de liquidarse o de reducir sustancialmente el volumen de sus operaciones.

- Uniformidad. Se supone que las políticas contables son uniformes de un período a otro.
- Devengamiento (Valores Devengados). Los ingresos y los costos y gastos se devengan, es decir, se les reconoce a medida que se ganan (los ingresos) o se incurren (los costos y gastos) y no cuando se cobran o se pagan. Su registro corresponde, por tanto, a los estados financieros de los períodos con los cuales guardan relación (los factores que afectan al proceso de comparar costos y gastos con ingresos, en el marco del postulado de los valores devengados, no son materia de esta Norma).

Los Estados Financieros en las Políticas Contables.

La prudencia, lo sustancial antes que lo formal y la importancia relativa (materialidad) deben regir la selección y aplicación de las políticas contables.

Las políticas contables comprenden los principios, bases, convencionalismos, reglas y procedimientos adoptados por la gerencia para preparar y presentar los estados financieros. Como existen muchas políticas contables en uso, aun para una misma materia, es necesario aplicar el criterio para seleccionar y utilizar las que, en las circunstancias propias de la empresa, se adapten mejor para presentar en forma adecuada su situación financiera y los resultados de sus operaciones.

Tres consideraciones deben regir la elección y aplicación que haga la gerencia de las políticas contables apropiadas y para la preparación de los estados financieros:

- Prudencia. Muchas operaciones están inevitablemente rodeadas de incertidumbres. Este hecho debe reconocerse usando la prudencia en la preparación de los estados financieros. Sin embargo, la prudencia no justifica la creación de reservas secretas u ocultas ni la subvaluación de activos o la sobre-estimación de pasivos.
- Lo sustancial antes que lo formal. Las transacciones y otros hechos deben contabilizarse y presentarse de acuerdo a su naturaleza y a su realidad financiera y no solamente de acuerdo a su forma legal.

- **Importancia relativa (materialidad).** Los estados financieros deben revelar todas las partidas e informaciones que sean de suficiente importancia como para afectar las evaluaciones o decisiones.

Los estados financieros deben incluir una revelación clara y concisa de todas las políticas contables significativas que se haya aplicado.

La revelación de las políticas contables significativas empleadas debe ser parte integrante de los estados financieros. Las políticas normalmente deben revelarse en un solo lugar.

Los estados financieros deben ser claros y comprensibles. Las políticas contables varían de una empresa a otra, tanto dentro de un mismo país como entre los distintos países. La revelación de las políticas contables significativas en las cuales se basan los estados financieros es, por lo tanto, necesaria para que ellos sean entendidos adecuadamente. La revelación de estas políticas debe ser parte integrante de los estados financieros y es útil para los usuarios que todas ellas se revelen en un solo lugar. En todo caso, la revelación del tratamiento adoptado es necesaria, pero la revelación no rectifica un tratamiento equivocado o inapropiado.

Los estados financieros proporcionan información que es utilizada por diversos usuarios, especialmente accionistas y acreedores (existentes y potenciales) y trabajadores. Otros grupos importantes de usuarios son los de proveedores, clientes, sindicatos, analistas financieros, estadígrafos, economistas y autoridades fiscales y reguladores.

Los usuarios de los estados financieros los requieren como parte de la información necesaria para, entre otros fines, hacer evaluaciones y tomar decisiones financieras. No puede formarse criterios contables al respecto, a menos que los estados financieros revelen claramente las políticas contables significativas adoptadas al prepararlos.

La tarea de interpretar los estados financieros se complica debido a las diferentes políticas que se adoptan para las diversas áreas contables. No existe una lista única de políticas aceptadas a la cual puedan referirse los usuarios, y la diversidad de políticas contables que actualmente es posible adoptar puede producir estados financieros significativamente diferentes, aunque estén basados en las mismas condiciones y los mismos hechos.

Los siguientes son ejemplos de áreas en las cuales se dan diferentes políticas contables y que, por consiguiente, requieren que se revele el tratamiento elegido:

General

- Política de consolidación
- Conversión o reexpresión de moneda extranjera, incluyendo la disposición efectuada de las ganancias y pérdidas de cambio
- Política general de valuación (vale decir, costo histórico, poder adquisitivo general, valor de reposición)
- Hechos posteriores a la fecha del balance general
- Arrendamiento, alquiler con opción de compra o transacciones a plazos, e intereses
- Impuestos
- Contratos a largo plazo
- Franquicias o concesiones

Activos

- Cuentas por cobrar
- Existencias (en almacén y en proceso) y su correspondiente costo de ventas
- Activos depreciables y su depreciación
- Cultivos en proceso
- Terrenos por urbanizar y su correspondiente costo de urbanización
- Inversiones: compañías subsidiarias, compañías asociadas y otras inversiones
- Investigación y desarrollo.
- Patentes y marcas.
- Plusvalía mercantil

Pasivos y Provisiones

- Garantías
- Compromisos y contingencias
- Costos de pensiones y planes de jubilación

- Pagos por renuncia y despido de personal

Ganancias y Pérdidas

- Métodos de reconocimiento de ingresos
- Mantenimiento, reparaciones y mejoras
- Ganancias y pérdidas por enajenación de propiedades
- Reservas contables, estatutarias y de otro tipo, incluyendo cargos y créditos directos a cuentas de superávit

Actualmente las políticas contables no se revelan regular y completamente en todos los estados financieros. Existe considerable variación en la forma, claridad y grado de cobertura de la revelación dentro de los países, y entre los países, que hacen la revelación de las políticas contables. Un solo juego de estados financieros puede revelar importantes políticas contables utilizadas, y, en cambio, omitir otras igualmente significativas. Aun en países donde la revelación de todas las políticas contables significativas es un requisito, no siempre se dispone de pautas que aseguren la uniformidad en los métodos de revelación. El desarrollo de las empresas y las finanzas internacionales ha incrementado la necesidad de una mayor uniformidad en los estados financieros entre países.

El tratamiento equivocado o inapropiado de las partidas del balance general, del estado de resultados o de ganancias y pérdidas y de otros estados, no se rectifica por la revelación de las políticas contables aplicadas ni por las notas a los estados financieros o por el material explicativo de los mismos.

NIC 1.- Presentación de estados financieros (Plan contable 2007)

Además del objetivo previamente expuesto, en esta versión se incluye que:

Una entidad aplicará esta Norma al preparar y presentar estados financieros con propósitos de información general conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

En otras NIIF se establecen los requerimientos de reconocimiento, valoración y revelación de información para transacciones y otros sucesos de carácter específico.

Esta Norma no será de aplicación a la estructura y contenido de los estados financieros intermedios condensados que se elaboren de acuerdo con la NIC 34 Información financiera intermedia. Sin embargo, los párrafos 15 a 35 se aplicarán a dichos estados financieros.

Esta Norma se aplicará de la misma forma en todas las entidades, incluyendo aquellas que presentan estados financieros consolidados y aquellas que presentan estados financieros separados, tal como se definen en la NIC 27 Estados financieros consolidados y separados.

Esta Norma utiliza terminología propia de las entidades con ánimo de lucro, incluyendo aquellas pertenecientes al sector público. Si esta Norma la aplican entidades que realizan actividades no lucrativas en el sector privado o en el sector público, podrían verse obligadas a modificar las descripciones utilizadas para ciertas partidas de los estados financieros, e incluso a cambiar las denominaciones de los estados financieros.

De forma análoga, las entidades que carecen de patrimonio neto, tal como se define en la NIC 32 Instrumentos financieros: Presentación (por ejemplo, algunos fondos de inversión), y aquellas entidades cuyo capital social no es patrimonio neto (por ejemplo, algunas entidades cooperativas) podrían tener necesidad de adaptar la presentación en los estados financieros de las participaciones de sus miembros o participantes.

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

Las notas contienen información adicional a la presentada en el estado de situación financiera, estado del resultado global, cuenta de resultados separada (si se presenta), estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo. En ellas se suministran

descripciones narrativas o desagregaciones de estos estados e información sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en los mismos.

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

Los componentes de otro resultado global incluyen:

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

Los propietarios son poseedores de instrumentos clasificados como patrimonio neto.

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

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

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

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

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

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

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

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

- Activos;
- Pasivos;
- Patrimonio neto;
- Ingresos y gastos, en los que se incluyen las ganancias y pérdidas;
- Aportaciones de los propietarios y las distribuciones a los mismos en su condición de tales; y
- Flujos de efectivo.

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

Conjunto completo de estados financieros.

Un conjunto completo de estados financieros comprende:

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

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

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

Tal como permite el párrafo 81, una entidad puede presentar los componentes del resultado como parte de un único estado del resultado global o en una cuenta de resultados separada.

Cuando se presenta una cuenta de resultados, forma parte de un conjunto completo de estados financieros y deberá mostrarse inmediatamente antes del estado del resultado global.

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

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

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

Características generales.

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

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

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

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

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

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

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

- Que la dirección ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo;
- Que se ha cumplido con las NIIF aplicables, excepto en el caso particular del requerimiento no aplicado para lograr una presentación razonable;
- El título de la NIIF que la entidad ha dejado de aplicar, la naturaleza de la disensión, incluyendo el tratamiento que la NIIF requeriría, la razón por la que ese tratamiento llevaría a una interpretación errónea tal que entrase en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco conceptual, junto con el tratamiento alternativo adoptado; y

- Para cada ejercicio sobre el que se presente información, el impacto financiero que haya supuesto la falta de aplicación descrita sobre cada partida de los estados financieros que hubieran sido presentados cumpliendo con el requerimiento mencionado.

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

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

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

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

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

entrará en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco conceptual, la gerencia considerará:

- Por qué no se alcanza el objetivo de los estados financieros, en esas circunstancias particulares; y
- La forma en que las circunstancias de la entidad difieren de las que se dan en otras entidades que cumplen con ese requerimiento. Si otras entidades cumplieran con ese requerimiento en circunstancias similares, existirá la presunción iuris tantum de que el cumplimiento del requerimiento, por parte de la entidad, no llevaría a una interpretación errónea tal que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco conceptual.

Hipótesis de empresa en funcionamiento.

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

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

habría de ponderar una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, el calendario de pagos de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente.

Hipótesis contable de devengo.

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

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

Materialidad o importancia relativa y agrupación de datos.

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

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

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

Compensación.

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

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

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

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

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

Periodicidad de la información.

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

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

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

Información comparativa.

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

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

- Al cierre del ejercicio corriente,
- Al cierre del ejercicio anterior (que es el mismo que el del comienzo del ejercicio corriente), y
- Al inicio del ejercicio comparativo más antiguo.

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

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

- La naturaleza de la reclasificación;
- El importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y
- El motivo de la reclasificación.

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

- La razón para no reclasificar los importes; y
- La naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

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

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

Uniformidad en la presentación.

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

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

Por ejemplo, una adquisición o disposición significativa, o una revisión de la presentación de los estados financieros, podrían sugerir que dichos estados financieros necesitan ser presentados de forma diferente. Una entidad cambiará la presentación de sus estados financieros sólo si dicho cambio de presentación proporciona información fiable y más relevante para los usuarios de los estados financieros, y la nueva estructura tuviera visos de continuidad, de forma que la comparabilidad no quedase perjudicada.

Estructura y Contenido.

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

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

Identificación de los estados financieros.

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

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

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

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

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

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

Estado de situación financiera.

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

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

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

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

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

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

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

- La naturaleza y liquidez de los activos;
- La función de los activos dentro de la entidad; y
- Los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

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

La distinción entre corriente y no corriente.

Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, excepto cuando

una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información fiable que sea más relevante. Cuando se aplique esa excepción, una entidad presentará todos los activos y pasivos ordenados atendiendo a su liquidez.

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

- Dentro de los doce meses siguientes a la fecha del ejercicio sobre el que se informa, y
- Después de doce meses tras esa fecha.

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

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

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

La información sobre las fechas esperadas de realización de los activos y pasivos es útil para evaluar la liquidez y la solvencia de una entidad. La NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar requiere revelar información acerca de las fechas de vencimiento de los activos financieros y de los pasivos financieros. Los activos financieros incluyen las cuentas de deudores comerciales y otras cuentas a cobrar, y los pasivos financieros las cuentas de acreedores

comerciales y otras cuentas a pagar. También será de utilidad la información acerca de la fecha esperada de recuperación de los activos no monetarios, como las existencias, y la fecha esperada de cancelación de pasivos como las provisiones, con independencia de que se clasifiquen como corrientes o no corrientes. Por ejemplo, una entidad revela los importes de las existencias que espera realizar en un plazo superior a doce meses desde la fecha del ejercicio sobre el que se informa.

Activos corrientes.

Una entidad clasificará un activo como corriente cuando:

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

Una entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes.

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

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

financieros clasificados como mantenidos para negociar de acuerdo con la NIC 39) y la parte corriente de los activos financieros no corrientes.

Pasivos corrientes.

Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:

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

Una entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.

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

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

liquidarse dentro de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio sobre el que se informa, son pasivos no corrientes.

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

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

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

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

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

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

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

Información para presentar en el estado de situación financiera o en las notas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Estado del resultado global.

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

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

Información por presentar en el estado del resultado global.

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

- Ingresos ordinarios;
- Costos financieros;
- Participación en el resultado del ejercicio de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación;
- Gasto por impuestos;
- Un único importe que comprenda el total de:
 - El resultado después de impuestos de las operaciones interrumpidas y
 - Las ganancias o pérdidas después de impuestos reconocidas por la valoración a valor razonable menos los costos de venta, o por la enajenación o disposición por otra vía de los activos o grupos enajenables de elementos que constituyan la actividad interrumpida;
- El resultado del ejercicio;
- Cada componente de otro resultado global clasificado por naturaleza [excluyendo los importes a los que se hace referencia en el siguiente apartado];
- Participación en el resto del resultado global de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen según el método de la participación; y resultado global total.

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

El resultado del ejercicio atribuible a:

- Intereses minoritarios, y
- Propietarios de la dominante.

El resultado global total del ejercicio atribuible a:

- Intereses minoritarios,
- Propietarios de la dominante.

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

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

Dado que los efectos de las diferentes actividades, transacciones y otros sucesos de una entidad, difieren en frecuencia, potencial de ganancias o pérdidas y capacidad de predicción, la revelación de información sobre los componentes del rendimiento financiero ayudará a los usuarios a comprender dicho rendimiento financiero alcanzado, así como a realizar proyecciones futuras sobre el mismo. Una entidad incluirá partidas adicionales en el estado del resultado global y en la cuenta de resultados separada (si se presenta), y modificará las denominaciones y la ordenación de partidas cuando sea necesario para explicar los elementos del rendimiento financiero. Una entidad considerará factores que incluyan la materialidad o importancia relativa y la naturaleza y función de las partidas de ingreso y gasto. Por ejemplo, una institución financiera puede modificar las denominaciones para proporcionar información que sea relevante para las operaciones de una institución financiera.

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

Resultado del ejercicio.

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

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

Otro resultado global del ejercicio.

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

Una entidad puede presentar los componentes de otro resultado global:

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

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

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

ejercicio en que las ganancias realizadas se reclasifican dentro del resultado para evitar su inclusión por duplicado en el resultado global total.

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

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

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

Información por presentar en el estado del resultado global o en las notas.

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

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

- La rebaja del valor de las existencias hasta su valor neto realizable, o de los elementos de inmovilizado material hasta su importe recuperable, así como la reversión de tales rebajas;
- La reestructuración de las actividades de una entidad y la reversión de cualquier provisión dotada para hacer frente a los costos de la misma;
- Enajenaciones o disposiciones por otras vías de partidas de inmovilizado material;

- Enajenaciones o disposiciones por otras vías de inversiones;
- Actividades interrumpidas;
- Las cancelaciones de deudas por litigios; y
- Otras reversiones de provisiones.

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

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

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

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

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

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

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

Estado de cambios en el patrimonio neto.

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

- El resultado global total del ejercicio, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la dominante y los atribuibles a los intereses minoritarios;
- Para cada componente de patrimonio neto, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva reconocidos según la NIC 8;
- Los importes de las transacciones con los propietarios en su condición de tales, mostrando de forma separada las aportaciones y las distribuciones a los mismos; y
- Para cada componente del patrimonio neto, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del ejercicio, revelando por separado cada cambio.

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

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

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

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

Estado de flujos de efectivo.

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

Transición y fecha de vigencia.

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

Derogación de la NIC 1 (revisada en 2003).

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

Los estados Financieros y la NIC 1 (Robledo, 2017)

La Norma Internacional de Contabilidad N° 1 (NIC 1) establece los parámetros a través de los cuales se deben presentar las situaciones sobre las realidades financieras – los estados financieros; de una determinada compañía; además, dicta las reglas del juego para establecer claramente su estructura.

Uno de sus objetivos es que la información contenida sea comparada con la misma entidad financiera, pero con ejercicios anteriores y con el trabajo realizado por otras entidades.

Estos estados financieros, con propósito de información general, tienen como función cubrir las necesidades de todos aquellos usuarios incapacitados para solicitar información a la medida de sus requerimientos.

Cualquier industria puede aplicar estas normas, cuya terminología está relacionada principalmente a las empresas con fines de lucro.

Se informa, además, que aquellas compañías del Estado con fines lucrativos pueden hacer uso de lo establecido en el conjunto de leyes.

Sin embargo, aquellas organizaciones gubernamentales que no poseen fines de lucro pudieran “modificar las descripciones utilizadas en ciertas partidas de los estados financieros” y utilizar la información a su favor.

Presentación de informes con NIC 1

Para la presentación de estos informes existen parámetros establecidos que deben seguir:

- Deben quedar identificados de otra información contentiva en el documento.
- Es necesario añadir el nombre de la empresa o compañía.
- Se debe saber si el documento está relacionado a un estado individual o consolidado.
- Fecha de corte de este.
- Período que comprende.
- Moneda de presentación.
- Precisión en las cifras, entiéndase “cientos, miles o millones”, según sea el caso.

Otras informaciones de los estados financieros

Los estados financieros deberán informar acerca de los elementos a continuación:

- Debe haber un balance que especifique activos y pasivos corrientes y no corrientes.
- Un estado de resultados. Hay dos formas de realizarlo: la primera según la naturaleza de egresos y, la segunda, en la función que desempeñen dentro de la compañía. El método para elegir cualquiera de los dos modelos está condicionado a su fiabilidad y relevancia. Aquí deben quedar incluidos los siguientes elementos: ingresos, gastos financieros, resultado de operación, resultados minoritarios, impuestos a la renta, resultado del ejercicio y participación en resultados de empresas vinculadas bajo método de participación.
- La variación del efectivo.
- Además, se solicita un estado de cambio en el patrimonio.
- Y, por último, notas a los estados financieros, donde muestran las bases utilizadas para crear los estados financieros, bases de medición y reconocimiento de los hechos económicos, además, las políticas contables.

Otras consideraciones

Hay compañías que además de los estados financieros muestran un análisis financiero por la dirección que describe y ofrece una explicación en cuanto a rendimiento, situación económica e incertidumbres.

Nunca está de más presentar informes del estado del valor añadido y una comunicación medioambiental.

Es necesario acotar que estos informes quedan fuera de las normas internacionales, que no son más que estándares técnicos y contables internacionales para desarrollar la actividad contable aceptadas en todo el mundo. Son conocidas también por sus siglas en inglés IFRS (International Financial Reporting Standards)

El momento de las decisiones financieras

Los estados financieros ofrecen información acerca de la situación económica de la empresa, su rendimiento y flujo de efectivo. Todos estos datos deben ser de vital interés para las partes vinculadas al momento de tomar determinaciones financieras.

Hay que considerar, además, que los estados financieros brindan información valiosa acerca de la gestión de los administradores y sobre cómo han manejado los recursos que se les han otorgado. Es importante también resaltar que todos los informes financieros que se elaboren se harán bajo la premisa de que la empresa en cuestión esté en funcionamiento.

Determinación de las relaciones causa – efecto de las modificaciones identificadas.

Con base en la información registrada, organizada y categorizada, se detallaron las posibles relaciones causa – efecto, suscitadas por y para el desarrollo de las modificaciones identificadas.

Los resultados del actuar económico generan información condensada en los estados financieros, cuya estructura, homogeneidad y conformación conocida en el tiempo presente, es fruto de su desarrollo y adaptación a las necesidades sociales de cada época.

La legislación colombiana en materia de información financiera reconoció inicialmente el Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias, sin estructurar una forma uniforme de presentación ni los efectos derivados de las inconsistencias o deficiencias apreciados en los mismos. Los hechos y el desarrollo de la Contaduría Pública en el País fueron estructurando una corriente renovadora para lograr armonización y definición de los estados financieros, para hacer de ellos una herramienta idónea y fiable en la toma de decisiones.

Los Estados Financieros en el Código de Comercio

El Estatuto Mercantil de 1971 hizo referencia a varios de los estados financieros conocidos en el ámbito empresarial, cuyo resumen se presenta a continuación.

Inventario.

Encuentra su exigencia para todos los comerciantes, trátase de personas naturales o jurídicas, quienes deben elaborarlo al iniciar sus actividades y por lo menos una vez al año. Tratándose de sociedades comerciales su elaboración correspondía al fin de cada año calendario, según las indicaciones del artículo 152 del Código de Comercio, norma ésta derogada por la ley 222 de 1995.

En realidad, el mencionado estado financiero catalogado como de propósito especial por satisfacer necesidades específicas de ciertos usuarios, debe elaborarse en la fecha señalada en los estatutos sociales de acuerdo con lo previsto por el artículo 110 numeral 8o. del ordenamiento citado.

Balance Inicial y General.

El primero se refiere a la composición de los recursos económicos del ente contable cuando inicia sus actividades. El segundo hace referencia a la composición de los recursos, obligaciones y situación patrimonial en fechas posteriores a la de iniciación de actividades y su elaboración se hará al 31 de diciembre de cada año.

Pérdidas y Ganancias.

El Código de Comercio hace alusión al detalle de la cuenta de pérdidas y ganancias, conocida actualmente como "Estado de Resultados", nombre apropiado para denominar el estado que muestra los conceptos generadores de ingresos, gastos y costos de producción de bienes o servicios, para establecer el resultado final de un ciclo económico y determinar la utilidad repartible al propietario del negocio, o asociados cuando se trata de sociedades comerciales.

Estados de Liquidación.

Cuando un ente económico adelanta su liquidación, ha de informar a sus propietarios el grado de avance en la realización de sus activos y cancelación de los pasivos, cumpliendo la prelación existente sobre la calificación de sus obligaciones. De esta forma se protege las partes consideradas por el Estado como de mayor sensibilidad, atendiendo en primer lugar las obligaciones laborales. La obligación de presentar estados de liquidación corresponde a los liquidadores de conformidad con lo señalado en el artículo 226 del Código citado anteriormente.

Régimen contable según el decreto 2160 de 1986

El Decreto 2160 de 1986 se constituye en “un pilar estructural del reordenamiento de la información contable y financiera en Colombia” (Jiménez, 1996, p.32) y en el primer compendio de las normas contables colombianas el cual le dio carácter vinculante para todos los empresarios colombianos. Su estructura incluye no solo las características de la información y las normas técnicas aplicables al registro, sino que en su título séptimo aclaran sobre la presentación de los estados financieros básicos:

- a. Registro y presentación de errores de ejercicios anteriores

- b. Presentación de Inventarios
- c. Presentación del costo, valorización y depreciación de activos
- d. Revelación del dividendo
- e. Revelaciones sobre restricciones para distribución de ganancias
- f. Estados financieros básicos: el Balance General o Estado de Situación Financiera, el Estado de Ganancias y Pérdidas o Estado de Resultados, el Estado de Ganancias Acumulado, el Estado de Cambios en la Situación Financiera y las notas a los estados financieros.

Régimen contable según el Decreto 2649 de 1993 y la Ley 222 de 1995

Con la expedición del Decreto 2649 de 1993 y Ley 222 de 1995 se definieron y unificaron reglas para la presentación de estados financieros, cuya temática se puede esquematizar en los siguientes aspectos:

Clases de Estados Financieros.

- ***De propósito general.***

Son aquellos que se elaboran al cierre de un período para ser conocidos por usuarios indeterminados, para satisfacer el interés del público en conocer la capacidad de generar flujos de fondos por parte del ente económico. Dichos estados deben ser concisos, claros, neutrales y de fácil consulta. Dentro de ellos tenemos el balance general, estado de resultados o comúnmente conocido como estado de ganancias y pérdidas, estado de cambios en el patrimonio, estado de cambios en la situación financiera y el estado de flujos de efectivo.

Los estados financieros señalados anteriormente, deben elaborarse de manera individual por cada sociedad al final del ejercicio social y por menos una vez al año, el 31 de diciembre. Cuando se trate de una sociedad matriz o controlante, además de los estados financieros de propósito general individuales, deberán elaborarse y difundirse estados financieros de propósito general consolidados que presenten la situación financiera, los cambios en el patrimonio y los resultados de las operaciones de la matriz y sus subordinadas, como si fueran los de una sola empresa.

- ***De propósito especial.***

Son aquellos que se elaboran para satisfacer necesidades específicas de ciertos usuarios de la información contable. Dentro de ellos tenemos el balance inicial, los estados financieros de períodos intermedios, estados de costos, estados de liquidación y los presentados a las autoridades como por ejemplo, las Superintendencias, con sujeción a las reglas y clasificaciones fijadas por ellas.

- ***Certificados.***

Los estados financieros certificados son aquellos en que el representante legal del ente económico y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hubieren preparado, declaren que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos.

La certificación de los estados financieros se materializa con las firmas del representante legal y del Contador Público responsable de su preparación, sin interesar si este último actúa de manera independiente o bajo condiciones de subordinación laboral respecto del ente económico.

La certificación implica un análisis previo de los datos y cifras que originan los distintos estados financieros, porque ellos son el medio principal para suministrar información confiable a quienes no tienen acceso a los registros contables y que con fundamento en ellos adoptan decisiones de carácter económico.

- ***Dictaminados.***

Los estados financieros dictaminados deben estar certificados de acuerdo a lo descrito anteriormente y además requieren acompañarse de la opinión profesional (dictamen) del revisor fiscal o, a falta de este, del Contador Público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Autenticidad de los Estados Financieros.

Los estados financieros certificados y los dictámenes correspondientes gozan de la presunción de autenticidad de acuerdo con lo previsto en el artículo 39 de la ley en comento. Anteriormente la legislación atribuía autenticidad solo a los balances suscritos por Contador

Público, artículo 9 de la ley 145 de 1960, artículo 10 ley 43 de 1990. Hoy, esta presunción se extendió a todos los estados financieros certificados.

Responsabilidad de la Preparación y Presentación de los Estados Financieros.

La preparación y presentación de los estados financieros de las empresas corresponde a sus administradores, artículo 19 del decreto 2649 de 1993 y no a los Contadores ni revisores fiscales como normalmente se considera en el ámbito empresarial.

Si los estados financieros no se preparan y difunden en la forma y términos señalados en las normas legales, los administradores responderán solidaria e ilimitadamente de los perjuicios que por dolo o culpa ocasionen por esta situación a la sociedad, a los socios o a terceros, según las voces del artículo 24 de la ley 222 de 1995.

Rectificación de Estados Financieros.

Es una nueva facultad atribuida a las entidades gubernamentales que ejerzan inspección, vigilancia o control, quienes al verificar y analizar la información contenida en los estados financieros o en las notas, establecieren que no se ajustan a las normas legales.

Publicidad de los Estados Financieros.

Los estados financieros de propósito general, en primera instancia deben ser conocidos por el máximo órgano social para que sean aprobados o improbados. Una vez aprobados, la nueva legislación exige el depósito de copia de los mismos junto con sus notas y del dictamen correspondiente, si lo hubiere, en la Cámara de Comercio del domicilio social, la que debe hacerse dentro del mes siguiente a la fecha de su aprobación.

Definición en orden de importancia de los aspectos que han influido en la evolución de la presentación de los estados financieros en Colombia

Se elaboró una línea de tiempo y se organizaron los aspectos definidos por las relaciones causa – efecto en orden de importancia como generadoras de las modificaciones y consecuente evolución de la presentación de estados financieros en Colombia.

Dando una mirada en retrospectiva a la legislación colombiana en materia contable, esta ha estado íntimamente ligada a la legislación comercial. En 1853 la Nueva Granada a través de su Congreso expidió el primer Código de Comercio derogando con esto las Ordenanzas de Bilbao que estuvieron vigentes desde 1737, posteriormente la República de Colombia con la Ley 57 de 1887, estableció que regiría el Código de Comercio del extinguido Estado de Panamá. Con este Código se daría inicio a la Contaduría Pública en Colombia, pues hay indicios que desde 1872, algunos bancos en sus estatutos habían incluido la figura del Comisario de cuentas, el cual tenía como función principal hacer un examen de los balances semestrales comparándolos con los libros, comprobantes y documentos fuente.

Hasta esta fecha la normatividad contable que se tenía era básicamente jurídica-contable, la fuerza vinculante no era generalizada, sino especializada a las entidades que se consideraban relevantes; hasta 1971 cuando se adoptó por el Decreto 410 el Código de Comercio, desde el que se definieron las obligaciones de los comerciantes en cuanto a llevar contabilidad, registrar los libros en la Cámara de Comercio, la exhibición y reserva de estos, la obligación de elaborar periódicamente un balance y un inventario, las sanciones por falsedades en los balances, también define las acciones que requieren para su ejecución de los balances como las fusiones, escisiones, liquidaciones, entre otras, habla también de la certificación y el dictamen de los balances y las cuentas de resultados, pero sin duda el artículo que más se aproxima al tema de los Estados Financieros fue el Artículo 446. Presentación de Balance a la Asamblea y documentos anexos.

De lo anterior se puede inferir que el Código de Comercio hace un énfasis especial en la teneduría de libros y en el desarrollo de la contabilidad de acuerdo con la regulación, se hacen simplemente anotaciones con un énfasis especial en el Balance General, como un estado

financiero principal en el cual se apreciaban las relaciones entre las entidades, y en el estado de Pérdidas y Ganancias.

La legislación colombiana en materia de información financiera reconoció inicialmente el Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias, sin estructurar una forma uniforme de presentación ni los efectos derivados de las inconsistencias o deficiencias apreciados en los mismos (Devia, 1997, p.47).

Posterior a la emisión del Código de Comercio se presentan en el país dos hechos liderados por los profesionales de la contaduría y que son importantes porque de ellos se plantea la necesidad de agremiarse y generar teoría con el fin de dar una sustentación conceptual y legal a los principios contables que eran aplicados en la época.

Dichos hechos son: el Segundo Congreso Nacional de Revisores Fiscales, llevado a cabo en 1972. En él se recomienda la divulgación de los principios contables y sus postulados, y se hace la primera mención explícita acerca de revelación puesto que considera que la inclusión de notas o revelaciones en los estados financieros generan una mejor interpretación de la forma en que funciona la organización.

El segundo hecho lo constituye la expedición del Pronunciamiento No. 1 de diciembre de 1977 denominado Principios Contables y Normas para la Presentación de Estados Financieros. Este documento fue emanado por el Comité de Investigaciones Contables y fue una iniciativa de la Bolsa de Bogotá para dar respuesta a la preocupación que había debido a la deficiente información que recibían los inversionistas, en este documento se plantea la forma de presentar la información financiera la cual debería ser confiable, equitativa y comprensible; el documento fue estructurado en cinco capítulos: en su primer capítulo se hace referencia a la definición de la contabilidad y a las características de la información financiera ya mencionadas; en el segundo capítulo se habla de los estados financieros, su presentación y la necesidad de hacer notas; el tercero describe los principios contables de carácter general; en el cuarto capítulo se describen las normas para la presentación de los estados financieros, divide en generales y específicos los métodos de revelación y presenta las clasificaciones para las revelaciones del Balance General, Estado de Pérdidas y Ganancias, Estado de Ganancias no Apropriadas, Estado de Cambios en la

Situación Financiera y los principios de consolidación; el quinto capítulo hace la presentación de modelos para los estados financieros.

La ley 20 de 1975 ratificó la función de la Contraloría General en la determinación de manuales de contabilidad, vinculando un elemento importante, consistente en la asignación de la responsabilidad de llevar las cuentas y presentar estados financieros a la administración de las entidades descentralizadas del Estado.

El Pronunciamiento N°1 de 1977 y el estudio conocido como Información Contable y Control Estatal se convierten en los principales antecedentes del Decreto 2160 de 1986. En este primer período normativo antes de 1986, si bien se dieron pasos importantes para el fortalecimiento de la contaduría pública y su desarrollo científico, también es cierto que fue un período incipiente en cuanto a regulación contable. La reglamentación se restringió a las anotaciones en los libros y las revisiones o exámenes se hacían solo sobre el balance general como estado financiero principal que permitía ver de una forma integral la estructura de las cuentas del propietario y cómo estaba compuesto su patrimonio.

En el período comprendido entre 1986 y 1993 hay un avance importante, con la expedición de Decreto 2160 de 1986. Mediante este decreto se reglamentó la contabilidad mercantil y se expidieron las normas de contabilidad generalmente aceptadas, lo cual se constituyó en el precedente más inmediato en Colombia para la existencia posterior del Decreto 2649 de 1993.

Dicho reglamento se construye con la observación de las normas internacionales de contabilidad gracias al nacimiento de los organismos internacionales de la contabilidad en la década de los años setenta. Aquí hay un cambio significativo en el paradigma de la contabilidad, ya que se pasa del patrimonialismo al paradigma de la utilidad de la información para la toma de decisiones, el enfoque ahora es diferente, la información deja de ser simplemente financiera y comienza a entenderse como información socioeconómica, ya que hay un interés social sobre la información de los entes económicos.

Este Decreto incluyó normas básicas, normas técnicas, normas sobre estados financieros y su presentación y revelaciones. Esto representó un esfuerzo importante en la armonización contable en el país, y comenzó el camino de tránsito hacia el actual sistema contable.

Con el Decreto 2649 de 1993 se evidencia un cambio en la concepción de la contabilidad como un requisito legal a una contabilidad que es útil para diferentes usuarios, lo anterior se ratifica en el desarrollo de los artículos 3 y 24 principalmente donde se establecen los objetivos básicos de la información contable entre los que incluye la toma de decisiones, el apoyo a los administradores para la planeación, organización y dirección del negocio, entre otros y el artículo 24 por su parte establece la presentación de estados financieros de propósito especial con el fin de satisfacer las necesidades de usuarios específicos de la información contable.

El Decreto 2649 de 1993 además de presentar el marco conceptual de la contabilidad, introduce de una forma más relevante lo concerniente al tema de las revelaciones para lo cual no hace referencia a las reglas sobre revelaciones dentro de cada una de las normas técnicas sino que las explica como parte integrante tanto de las normas básicas como de las normas técnicas, además incluye el capítulo III en el título II denominado específicamente “Normas Técnicas sobre Revelaciones”. Es importante citar que las dos normas básicas que hacen referencia a la revelación son:

Artículo 7. Continuidad. Los recursos y hechos económicos deben contabilizarse y revelarse teniendo en cuenta si el ente económico continuará o no funcionando normalmente en períodos futuros. En caso de que el ente no vaya a continuar en marcha, la información contable así deberá expresarlo.

Artículo 15. Revelación plena. El ente económico debe informar en forma completa, aunque resumida, todo aquello que sea necesario para comprender y evaluar correctamente su situación financiera, los cambios que ésta hubiere experimentado, los cambios en el patrimonio, el resultado de sus operaciones y su capacidad para generar flujos futuros de efectivo.

La norma de revelación plena se satisface a través de los estados financieros de propósito general, de las notas a los estados financieros, de información suplementaria y de otros informes, tales como el informe de los administradores sobre la situación económica y financiera del ente y sobre lo adecuado de su control interno.

En el mencionado capítulo establece para las normas técnicas sobre revelaciones no solo su ámbito de aplicación, sino que establece las notas a los estados financieros como parte integral de estos y a diferencia del Decreto 2160, el decreto 2649 de 1993 especifica en su artículo 115 una norma general sobre revelaciones para posteriormente desglosar el contenido de las revelaciones sobre cada uno de los rubros de los estados financieros. Algunos autores como Carlos Espinosa y Jack Araujo afirman que el Decreto 2649 representó un avance hacia las Normas Internacionales de Contabilidad.

Es importante destacar en materia de estados financieros que el Decreto 2649 establece el surgimiento de un quinto estado financiero, el Estado de Flujos de Efectivo –EFE–. Este nuevo estado financiero aparece en una época de contexto inflacionario no solo para el país sino para muchas economías a nivel latinoamericano y mundial, por lo que se constituye en un informe determinante puesto que su característica fundamental es que difiere de los otros estados financieros obligatorios hasta entonces (Balance general, Estado de resultados, Estado de cambios en el patrimonio y Estado de cambios en la situación financiera) en su base de elaboración, esto es, es el único estado financiero de estos cinco cuya base de elaboración es la caja pues los otros estados financieros tienen como base de elaboración la causación. La importancia del Estado de Flujos de Efectivo radica en que es una herramienta fundamental para monitorear los riesgos de continuidad de una empresa en relación con su capacidad para generar flujos de caja y en consecuencia como un instrumento para evaluar de manera permanente o intuir si la empresa va en la senda de generación o de destrucción de valor.

Como se ha evidenciado hasta ahora, la legislación comercial y contable y sus antecedentes se han ido modernizando de tal forma que han permitido estar en concordancia con la tendencia de apertura de cada época. Es así como surge la Ley 222 de 1995 la cual modificó el Libro II del Código de Comercio que se encontraba vigente desde 1972; dicha ley se desarrolló de acuerdo con la tendencia legislativa observada desde el Decreto 2160 de 1986, pasando por el Decreto 2649 de 1993 realizando un relevante aporte en lo concerniente a los estados financieros y la revelación de la información contable; es así como se convierten en antecedentes normativos de la Ley 222 no solo el Código de Comercio, sino también los Decretos 2160 de 1986 y 2649 de 1993 y la Ley 119 de 1993 que modifica el Código de Comercio expidiendo el Régimen General de Sociedades.

Los principales cambios que introduce la Ley 222 se refieren al régimen societario y a los procesos y régimen concursales, dentro de los cambios al régimen societario se puede mencionar entre otros la importancia que se le da a los estados financieros como fuente de información suficientemente confiable, la ley exige de los estados financieros una respuesta a los recientes desarrollos societarios que imponen necesidades y requerimientos a nivel interno y externo, es decir, frente a los socios y frente a terceros entre los que se encuentran acreedores y el Estado.

La Ley 222 de 1995 en materia contable expresamente señala que “los estados financieros estarán acompañados de sus notas, con las cuales conforman un todo indivisible. Los estados financieros y sus notas se prepararán y presentarán conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados”. El resaltar la unión entre estados financieros y notas es importante. Clarifica la diferenciación entre estados financieros certificados y estados financieros dictaminados. Limita la publicidad de los estados financieros a depositar copia de los estados financieros de propósito general, junto con sus notas y el dictamen correspondiente si lo hubiere, en la cámara de comercio del domicilio social, pudiendo la entidad gubernamental que ejerza la inspección, vigilancia o control establecer casos en los cuales no se exija depósito o se requiera un medio de publicidad adicional. De hecho, por consiguiente, limita la revelación de información a un contenido eminentemente jurídico. Inserta los estados financieros dentro del proceso de rendición de cuentas de los administradores y al informe de gestión. Se mantiene en su enfoque reduccionista de la revelación de información. (Mantilla, 1996, pp. 691-692).

Es evidente como la Ley 222 dota a los estados financieros de un carácter relevante para la toma de decisiones, con lo cual se genera un innegable el avance frente a la normativa anterior, además, al establecer la diferencia entre certificación y dictamen le da mayor fuerza al objetivo básico de la confiabilidad de la información financiera lo cual apoya también la adecuada toma de decisiones y coloca en cabeza de los administradores una mayor responsabilidad frente a la elaboración y presentación de la mencionada información.

Más adelante, mediante el Decreto 1536 de 2007 se eliminó el sistema de ajustes integrales por inflación en materia contable con aplicación desde enero 1 de 2007, hecho que sin duda constituyó un aspecto importante para la revelación contable, puesto que era un tema de especial cuidado en la operación del sistema de información contable y para la reexpresión de estados financieros junto con la presentación de estos de manera comparativa. Sin lugar a duda,

representó un cambio de paradigma para los viejos usuarios de la información contable y una nueva historia para los nuevos usuarios y para los nuevos integrantes de la comunidad contable.

En el año 2009 se emitió la Ley 1314 por la cual se regularon los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, aceptados en Colombia, las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Dentro de los principales aspectos que contempló esta ley estuvo la conformación de un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brindaran información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras.

Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigió hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios.

Mediante normas de intervención permitió u ordenó que tanto el sistema documental contable, que incluye los soportes, los comprobantes y los libros, como los informes de gestión y la información contable, en especial los estados financieros con sus notas, fueran preparados, conservados y difundidos electrónicamente.

Con la expedición de los Decretos 2784 de 2012 y sus modificatorios, reglamentarios de la Ley 1314 de 2009, se adoptaron las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en Colombia para los preparadores de información financiera que hacen parte del Grupo 1.

El artículo 3 del Decreto 2784 de 2012 y el artículo 3 de la Resolución 743 de 2013 de la CGN establecieron el cronograma para la aplicación de las NIIF para las entidades y negocios del Grupo 1 bajo su competencia, aplicación que se inició formalmente a partir del 1 de enero de

2015. En desarrollo de esta normativa, esta Superintendencia expidió la Circular Externa 007 de 2015 mediante la cual impartió instrucciones para el reporte de los Estados Financieros Intermedios y de Fin de Ejercicio en lenguaje XBRL (eXtensible Business Reporting Language) bajo NIIF.

Debido a las dificultades manifestadas por las entidades supervisadas para efectos del cumplimiento de los términos establecidos en la Circular Externa 007 de 2015, la Superintendencia Financiera modificó algunos aspectos de esta mediante la Circular Externa No. 011. Con ella modifica, entre otros aspectos, la instrucción primera, de la siguiente manera:

Fases de aplicación de la Taxonomía XBRL. La Superintendencia Financiera de Colombia (SFC) permitirá a las entidades sujetas a su inspección, vigilancia y control la aplicación gradual de la taxonomía XBRL, con el fin de garantizar su adecuada implementación operativa y tecnológica, la fase I de aplicación tendrá lugar durante el año 2015 y hasta el mes de marzo de 2016, período en el cual las entidades deben emplear la estructura establecida para la presentación de los estados financieros y las notas relacionadas con la declaración de cumplimiento de las NIIF, la adopción de las NIIF por primera vez, los comentarios de la gerencia y la información general sobre estados financiero e información financiera intermedia. La fase II y la fase III se realizarán de acuerdo con los numerales 1 y 3 de la instrucción segunda de la presente circular.

Por otra parte, esta Circular No.011 expuso que las entidades y negocios sometidos a inspección, vigilancia y control por parte de la SFC, durante el año 2015 y hasta marzo de 2016, debían reportar de acuerdo con la taxonomía XBRL los siguientes estados financieros y sus notas, a saber:

- [210000] Estado de situación financiera, corriente/no corriente.
- [220000] Estado de situación financiera, orden de liquidabilidad.
- [310000] Estado de resultado integral, resultado del período, por función de gasto.
- [320000] Estado de resultado integral, resultado del período, por naturaleza de gasto.
- [410000] Estado del resultado integral, componentes ORI presentados netos de impuestos.

- [420000] Estado del resultado integral, componentes ORI presentados antes de impuestos.
- [510000] Estado de flujos de efectivo, método directo.
- [520000] Estado de flujos de efectivo, método indirecto.
- [610000] Estado de cambios en el patrimonio.

Los preparadores de información financiera supervisados podían reportar el Estado de Flujos de Efectivo-Método Directo, o el Estado de Flujos de Efectivo-Método Indirecto, o los dos.

Los Estados Financieros Intermedios y de Fin de Ejercicio que se presentaran y remitieran durante el año 2015 y hasta marzo de 2016 a esta Superintendencia en XBRL, debían acompañarse, de las siguientes notas en la taxonomía XBRL:

- [105000] Comentarios de la gerencia.
- [110000] Información general sobre estados financieros.
- [810000] Información de la Entidad y Declaración de Cumplimiento con las NIIF.
- [813000] Información Financiera Intermedia.
- [819100] Adopción de las NIIF por primera vez.

Las entidades y negocios supervisados por la Superintendencia Financiera de Colombia podrían remitir, a esta Superintendencia y al Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE), los Estados Financieros Intermedios y de Fin de Ejercicio preparados bajo NIIF (individuales o separados y consolidados) y sus notas, atendiendo las instrucciones establecidas en la presente Circular y en los numerales 2.1, 2.2 y 2.3 del Anexo I Capítulo I Título V Parte 3 de la Circular Básica Jurídica (Circular Externa 029 de 2014), bien sea en XBRL, en Excel bajo los formatos publicados para dicho propósito en la página web de la SFC, o mediante la utilización de formato PDF.

Los estados financieros en formato PDF deben estar debidamente firmados por el representante legal, contador y revisor fiscal o auditor (cuando corresponda), y deben cumplir con los requisitos de presentación establecidos en la NIC 1 (incluyendo contenido y estructura) acompañados de las notas de revelación requeridas en las NIIF relacionadas con los requerimientos de reconocimiento, medición y divulgación de las transacciones y eventos

específicos, así como la información suplementaria requerida por el marco legal colombiano y los estatutos sociales.

Para el caso de los Estados Financieros Intermedios, la revelación de las notas deberá cumplir con el marco de la NIC 34 y la NIIF 1.

A partir del mes de junio de 2016, las entidades supervisadas por la SFC deberán remitir tanto a esta Superintendencia como al RNVE, los Estados Financieros Intermedios y de Fin de Ejercicio preparados bajo NIIF (individuales o separados y consolidados) y sus notas, atendiendo la estructura de la taxonomía XBRL, así como en formato PDF.

Para estos efectos se deberá utilizar el Sistema de transmisión de archivos vía web www.superfinanciera.gov.co, en la sección Interés del Vigilado>Trámites>Trámites en Línea y Remisión de Información >27 Remisión de información bajo Taxonomía SFC, siguiendo los lineamientos definidos en el manual de transmisión.

La información de los Estados Financieros Intermedios que se remita en formato PDF, XBRL o Excel bajo los formatos publicados para dicho propósito en la página web de la SFC, deberá ser firmada digitalmente por el representante legal, el contador público y el Revisor Fiscal o auditor.

Los Estados Financieros de Fin de Ejercicio (individuales o separados y consolidados) y las notas que exige cada una de las NIIF, deberán ser debidamente certificados por el representante legal y el contador público y dictaminados por el Revisor Fiscal. Cuando la entidad no tenga la obligación de contar con Revisor Fiscal, los estados financieros deberán remitirse acompañados de la opinión del auditor.

Debe recordarse que la veracidad de la información de los Estados Financieros publicados en el RNVE, así como los efectos que se produzcan como consecuencia de su divulgación, son de exclusiva responsabilidad de quienes la suministren al sistema, de conformidad con lo señalado en el parágrafo 1 del Artículo 5.1.1.1.3 del Decreto 2555 de 2010.

Una vez condensada la información que fue presentada se elaboró la línea de tiempo que se muestra en la Figura 1.

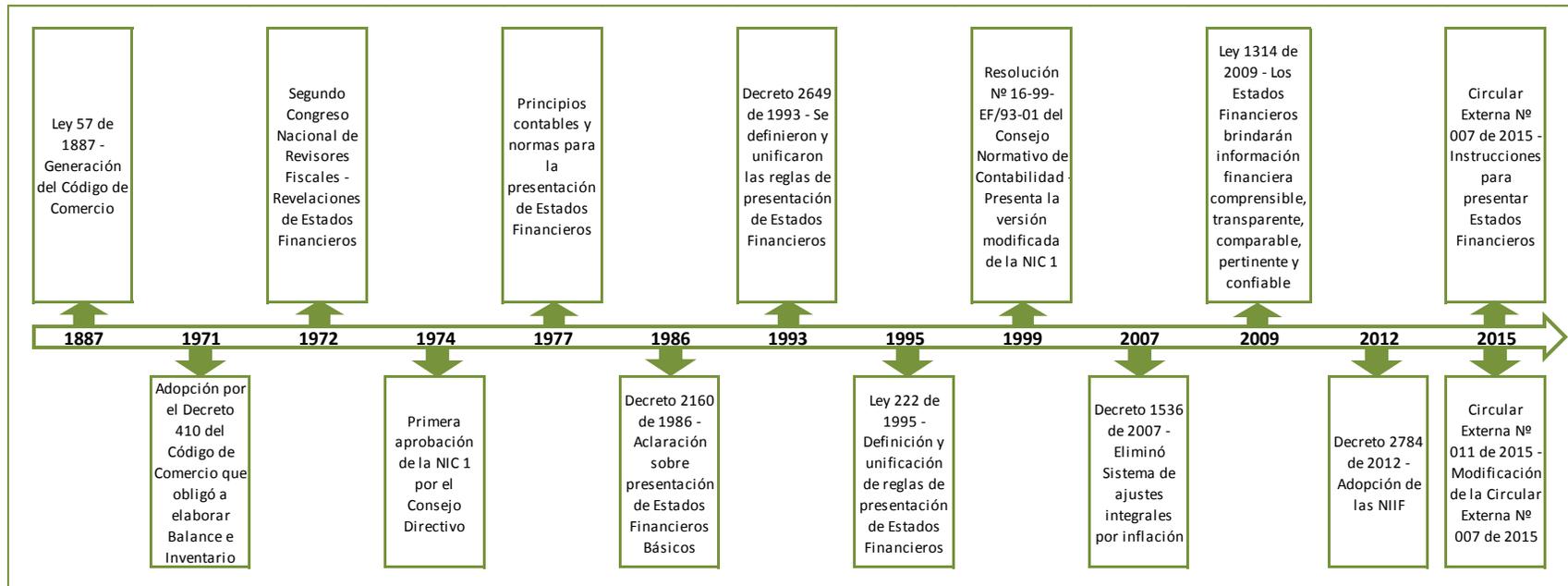


Figura 1. Línea de tiempo
Fuente: Elaboración propia (2018)

Los acontecimientos registrados en la línea de tiempo que se presentó en la figura 1, se constituyen en los más representativos, a criterio del investigador, que han sucedido en Colombia, para definir y/o modificar la presentación de los estados financieros en el país y con los cuales estos han evolucionado para ir de la mano, incluso, con las exigencias de la normatividad internacional.

Conclusiones

Una vez finalizado este estudio se concluye que los estados financieros han presentado transformaciones progresivas desde la institucionalización de la actividad contable en el país, donde inicialmente el Código de Comercio definió los primeros parámetros de su elaboración, los cuales prosiguieron como consecuencia de reglamentaciones que buscaban acercar al momento circunstancial de la respectiva época la forma de suministrar de forma adecuada la información financiera de las empresas para facilitar el análisis de los inversionistas y demás interesados en conocer la industria en el país.

Así mismo, cada reglamentación que introdujo cambios o complementos al desarrollo e implementación de los estados financieros a lo largo de su aplicación en el país tuvo razones legales, jurídicas pero sobre todo contables en donde se evidenció una transformación del propósito de los estados financieros de ser un instrumento para la vigilancia y el control de las entidades del estado a ser herramientas para el análisis económico, social y cultural de las empresas de todos los sectores productivos.

En cada época, y con cada cambio se tuvieron aspectos fundamentales que los motivaron, pero quizá, después del desarrollo de muchos de ellos, la introducción de las normas internacionales marcó un punto de inflexión en su desarrollo, por la objetividad de su propósito, así como por la búsqueda de hacerlos equiparables y comparables a nivel mundial. Con ello además se transformó la forma de presentación, los medios, donde la virtualidad cobró una particular importancia y donde la disponibilidad de visualización para el conocimiento de las empresas se convirtieron en el derrotero de toda la industria, dando el paso fundamental en el camino hacia la globalización de las empresas.

Finalmente, la descripción de los diferentes momentos de evolución de los estados financieros en Colombia permitió mostrar que el interés de presentar información financiera veraz, transparente, radiográfica de las empresas fueron los principales aspectos que provocaron e incidieron en la forma en la que hoy en día se exigen los estados financieros a las empresas en Colombia.

Referencias

- Barrios, C., Fúquene, T., & Lemos, J. (2010). Desarrollo de la investigación contable en el Centro Colombiano de Investigación Contable. *Pensamiento y Praxis Contable*(231), 151-177.
- Bermúdez, H. (2015). *La estructura de los estados financieros*. Recuperado el 03 de Abril de 2018, de Comunidad contable:
<http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/Contrapartidas/la-estructura-de-los-estados-financieros.asp>
- BVC. (2015). *Adopción de normas internacionales de contabilidad en Colombia*. Bogotá: Comité de Emisores de la Bolsa de Valores de Colombia.
- Cano, A. (2010). Análisis de la norma internacional de contabilidad (NIIF/NIC) No. 8 (Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores) y sus principales efectos en el Estatuto Tributario colombiano. *Cuad. Contab.*, 11(28), 123-147.
- Cardona, Y., & Castro, D. (2012). *Comparativo entre las NIC y el PUC específicamente las Normas 1 y 7 relacionadas con los Estados Financieros*. Medellín: Universidad San Buenaventura.
- Carreño, A. (2012). *Estados financieros tradicionales, una limitante en las decisiones gerenciales*. Manizales: Universidad Nacional de Colombia.
- CGN. (2013). *Anexo 3: Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP*. Bogotá: Contaduría General de la Nación.
- Chitiva, A. (2016). *La presentación de estados financieros según la NIC 1 y su incidencia en la toma de decisiones en las organizaciones*. Bogotá: Universidad Militar Nueva Granada.
- Comisión Europea. (2016). *Reglamento Normas Internacionales de Contabilidad*. Barcelona: CEF.
- Congreso de Colombia. (2009). *Ley 1314 de 2009*. Bogotá: Congreso de Colombia.

- Correa, J., Pulgarín, A., Muñoz, L., & Álvarez, L. (2010). Marco normativo y antecedentes de la revelación contable en Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*(56), 269-292.
- Cuéllar, G. (s.f.). *Norma Internacional de Contabilidad NIC 1*. Obtenido de Unicauca.edu.co: <http://fceca.unicauca.edu.co/old/nic1.htm>
- Díaz, J. (2014). Convergencia a las NIIF en Colombia, reglamentación y perspectivas. *Apuntes contables*(17), 271-283.
- Girón, L. (2018). *NIIF en Colombia: retos para 2018*. Obtenido de Siigo: <https://www.siigo.com/blog/contador/niif-en-colombia-retos-para-2018/>
- Gómez, M. (2009). Los informes contables externos y la legitimidad organizacional con el entorno: estudio de un caso en Colombia. *INNOVAR. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*, 19(34), 147-166.
- Hurtado de Barrera, J. (2000). *El proyecto de investigación: Metodología de la Investigación Holística*. Caracas, Venezuela: SYPAL.
- López, D. (2012). *Origen y Evolucion NIC-NIIF*. Obtenido de ISSUU: https://issuu.com/canelitacanelito/docs/origen_y_evolucion_de_las_nic
- Montes, C., Montilla, O., & Mejía, E. (2006). Análisis del marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros conforme al modelo internacional IASB. *Estudios Gerenciales*, 31-83.
- Nostrum. (2007). *NIC 1: presentación de estados financieros*. Obtenido de Plan Contable 2007: <http://plancontable2007.com/index.php/niif-nic/nic-normas-internacionales-de-contabilidad/nic-01.html>
- Plan Contable. (2007). *NIC - 1. Presentación de estados financieros*. Obtenido de PPlan Contable 2007: <http://plancontable2007.com/niif-nic/nic-normas-internacionales-de-contabilidad/nic-01.html>
- Robledo, S. (2017). *Los estados Financieros y la NIC 1*. Obtenido de Clausero.com: <https://clauserp.com/blog/los-estados-financieros-y-la-nic-1/>

- SFC. (2015). *Circular Externa 007 de 2015*. Bogotá: Superintendencia Financiera de Colombia.
- SFC. (2015). *Circular Externa 011 de 2015*. Bogotá: Superintendencia Financiera de Colombia.
- Solas, C., & Ayhan, S. (2008). The historical evolution of accounting in China (Novissima Sinica): effects of culture (2nd part). *Spanish Journal of Accounting History*(8), 138-163.
- Toro, D., Castro, B., & Bustamente, P. (2012). *Sistema financiero colombiano: evolución y perspectivas*. Armenia: EAN.
- Uniagustiniana. (2017). *Convocatoria de proyectos de Investigación Universitaria Agustiniana 2018 - Adenda -*. Bogotá: Universitaria Agustiniana.
- Uribe, L. (s.f.). *Enfoque a las normas internacionales de contabilidad en Colombia NIIFs*. Cali: Universidad San Buenaventura.
- Yang, S., Yang, R., & Lin, Z. (2014). Historical Evolution of the Balance Sheet in the People's Republic of China. *Accounting Historians Journal*, 41(1), 1-34.