



Consejo Técnico de la Contaduría Pública

CTCP

DOCUMENTO PARA DISCUSIÓN PÚBLICA: NORMAS, INTERPRETACIONES Y
ENMIENDAS EMITIDAS POR EL IASB DURANTE EL PERIODO 2018

**Se invita a todas las partes interesadas a enviar sus
comentarios sobre este documento hasta el 31 de mayo
de 2019 a las siguientes direcciones:
lvaron@mincit.gov.co; mpachonp@mincit.gov.co**



**El progreso
es de todos**

Mincomercio

Bogotá, 4 de marzo de 2019

I. Introducción

1. Mediante el presente documento se someten a discusión del público los siguientes documentos que modifican el marco técnico de información financiera vigente en Colombia, para las entidades clasificadas en el Grupo 1 que aplican las NIIF, y que fueron emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad¹ (IASB – por sus siglas en inglés), y publicados durante el periodo 2018:
 - a) Marco Conceptual para la Información Financiera, publicada por IASB en marzo de 2018 (Ver anexo 1).
 - b) Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF, publicada por IASB en marzo de 2018 (Ver anexo 2).
 - c) Definición de un Negocio, modificación a la NIIF 3, publicada por IASB en octubre de 2018 (Ver anexo 3).
 - d) Modificación, Reducción o Liquidación del Plan, modificaciones a la NIC 19, publicada por IASB en febrero de 2018 (Ver anexo 4).
 - e) Definición de Material o con Importancia Relativa, modificaciones a las NIC 1 y NIC 8, publicada por IASB en octubre de 2018 (Ver anexo 5).
 - f) Interpretación CINIIF 23, La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, publicada por IASB en junio de 2017 (Ver anexo 6).
2. Son diversas las razones que originan cambios en los estándares. Algunos de ellos obedecen al desarrollo de proyectos iniciados tiempo atrás por el IASB; otros a comentarios recibidos del público, y algunos más, son resultado del proceso de convergencia que lleva a cabo el IASB con emisores nacionales de reconocida trayectoria.
3. Un resumen de los cambios propuestos extractados de las nuevas normas, interpretaciones o las modificaciones, es el siguiente:

¹ Los documentos sometidos a discusión pública corresponden a los ficheros suministrados por IASB en cumplimiento del contrato firmado y autorizado para que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo pueda incorporarlo en la regulación contable en Colombia.

MODIFICACIÓN COMPLETA AL MARCO CONCEPTUAL ANTERIOR

Norma	Modificación
Marco Conceptual para la Información Financiera	A través de ocho capítulos se establece un nuevo marco conceptual para las entidades que aplican las NIIF Plenas (Grupo 1) para la elaboración de información financiera de propósito general. En general el nuevo marco conceptual se encuentra mucho más alineado con las NIIF vigentes, e incorpora conceptos no establecidos en el marco anterior, tales como los objetivos y principios de la información a revelar (7.4), la unidad de cuenta (4.48), la baja en cuentas, los contratos pendientes de ejecución (4.56), entre otros.
Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF	Algunas Normas, contienen referencias o citas del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros del IASC adoptado por el Consejo en 2001 (Marco Conceptual) o del Marco Conceptual para la Información Financiera emitido en 2010. En las Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF se actualizan algunas de dichas referencias y citas de forma que hacen referencia al Marco Conceptual de 2018 y se realizan otras modificaciones para aclarar a qué versión del Marco Conceptual se hace referencia.

MODIFICACIONES A NORMAS VIGENTES

Norma	Modificación
Modificación, Reducción o Liquidación del Plan, modificaciones a la NIC 19.	Se realizan modificaciones relaciones con los beneficios post-empleo, planes de beneficios definidos; se modifican los párrafos 57, 99, 120, 123, 125, 126, 156 y 179. Se adiciona el párrafo 101A, 122A, 123A. La modificación requiere que una entidad use suposiciones actuariales actualizadas para determinar el costo de los servicios del periodo presente y el interés neto para el resto del periodo anual sobre el que se informa después de la modificación, reducción o liquidación del plan cuando la entidad mide nuevamente su pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99.

DOCUMENTO PARA DISCUSIÓN PÚBLICA: NORMAS, INTERPRETACIONES Y ENMIENDAS EMITIDAS POR EL IASB DURANTE EL PERIODO 2018

Norma	Modificación
Definición de un Negocio, modificación a la NIIF 3	Modifica la definición de negocio establecida en la NIIF 3, concepto que es fundamental para determinar si se debe aplicar el método de la compra o adquisición en una combinación de negocios. La modificación surge de a partir de la Revisión Posterior a la Implementación (RPI) de la NIIF 3, en la cual IASB destacó que muchos interesados estaban preocupados por la forma de interpretar y aplicar la definición de un negocio.
Definición de Material o con Importancia Relativa, modificaciones a las NIC 1 y NIC 8	Se modifica la definición de materialidad e importancia relativa. Dicha modificación ha surgido a través de la información recibida sobre las modificaciones a la NIC 1 en el Documento de Discusión de 2017 "Iniciativa de Información a Revelar —Principios de Información a Revelar", y desde otras fuentes que las entidades experimentan dificultades para realizar juicios sobre materialidad o importancia relativa al preparar los estados financieros. La información recibida indicaba que las dificultades al realizar los juicios sobre materialidad o con importancia relativa son generalmente de conducta, no estando relacionadas con la definición de material o con importancia relativa. Esa información recibida indicó que algunas entidades aplican los requerimientos de información a revelar de las Normas NIIF de forma mecánica, usándolos como una lista de control de la información a revelar en sus estados financieros, en lugar de aplicar su juicio para determinar qué información es material o con importancia relativa. IASB concluyó que estas dificultades de conducta podrían abordarse mejor proporcionando guías para ayudar a las entidades a realizar juicios sobre materialidad o importancia relativa, en lugar de realizar cambios sustantivos en la definición de material o con importancia relativa. Por consiguiente, en septiembre de 2017, IASB emitió el Documento de Práctica N° 2 <i>"Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa"</i>.

NUEVA INTERPRETACIÓN

Norma	Modificación
CINIIF 23, La Incertidumbre	Esta Interpretación, que fue puesta en conocimiento del público, desde el pasado mes de enero de 2018, conjuntamente con los documentos

Norma	Modificación
frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias	de discusión de la NIIF 17, aclara cómo deben ser aplicados los requisitos de reconocimiento y medición en la NIC 12 cuando hay incertidumbre sobre los tratamientos fiscales. Se aplica a la determinación de la ganancia o pérdida fiscal, bases tributarias, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas de impuestos, cuando hay incertidumbre sobre los tratamientos de los impuestos según la NIC 12.

- Los documentos complementarios que contienen ejemplos y fundamentos de las conclusiones, no se someten a discusión pública, pero se incluyen debido a su importancia para el entendimiento de las modificaciones que se someten a discusión pública.
- No considerar los cambios aprobados por el IASB pondría a Colombia en disparidad de criterios con los países que sí actualizan su normatividad de acuerdo con esas modificaciones. El CTCP considera, por lo tanto, que en concordancia con lo dispuesto en el artículo 8.3 de la Ley 1314 de 2009, deben evaluarse los cambios realizados a los estándares para actualizar la versión puesta en aplicación mediante el Anexo 1 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y su posterior compilación a través del Decreto 2483 de 2018.

II. Antecedentes

- El 28 de diciembre de 2012, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y Comercio, Industria y Turismo emitieron el Decreto Reglamentario 2784 *"Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 y se establece el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1"*. Según el artículo segundo de la citada norma, el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1, son las NIIF (que incluye las NIIF, NIC y las interpretaciones CINIIF y SIC).
- El 27 de diciembre de 2013, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y Comercio, Industria y Turismo emitieron el Decreto Reglamentario 3023 *"Por el cual se modifica parcialmente el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1, contenido en el anexo del Decreto 2784 de 2012."*
- El 17 de diciembre de 2014, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y Comercio, Industria y Turismo emitieron el Decreto Reglamentario 2615 *"por el cual se modifica el*

DOCUMENTO PARA DISCUSIÓN PÚBLICA: NORMAS, INTERPRETACIONES Y ENMIENDAS EMITIDAS POR EL IASB DURANTE EL PERIODO 2018

marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1 previsto en el Decreto 2784 de 2012, modificado por el anexo del Decreto 3023 de 2013"

4. El 14 de diciembre de 2015, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y Comercio, Industria y Turismo emitieron el Decreto Único Reglamentario 2420 *"Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"*
5. El 23 de diciembre de 2015, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y Comercio, Industria y Turismo emitieron el Decreto 2496 *"Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones"*.
6. El 22 de diciembre de 2016, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y Comercio, Industria y Turismo emitieron el Decreto 2131 *"Por medio del cual se modifica parcialmente el Decreto 2420 de 2015 modificado por el Decreto 2496 de 2015, y se dictan otras disposiciones"*
7. El 22 de diciembre de 2017, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y Comercio, Industria y Turismo emitieron el Decreto 2170 *"Por medio del cual se modifican parcialmente los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información previstos en los artículos 1.1.1.2. y 1.2.1.1. del Libro 1, del Decreto número 2420 de 2015, modificado por los Decretos números 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016, respectivamente, y se dictan otras disposiciones"*
8. El 28 de diciembre de 2018, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y Comercio, Industria y Turismo emitieron el Decreto 2483 *"Por medio del cual se compilan y actualizan los marcos técnicos de información financiera NIIF para el Grupo 1 y de las Normas de Información Financiera, NIIF para las PYMES, Grupo 2, anexos al Decreto 2420 de 2015, 2131 de 2016 y 2170 de 2017, respectivamente, y se dictan otras disposiciones"*
9. Teniendo presente que durante el año 2018 se publicó en español una nueva versión del Marco Conceptual para la Información Financiera, Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF, modificaciones a la NIC 19 (Modificación, Reducción o Liquidación del Plan), a la NIIF 3 (Definición de un Negocio), a la NIC 1 y NIC 8 (Definición de Material o con Importancia Relativa), y una nueva Interpretación, CINIIF 23 (La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias); el CTCP pone en consideración del público interesado las anteriores modificaciones, las cuales se fundamentan en los ficheros oficiales suministrados por el IASB, y que se incorporan en los anexos de este documento.

10. Las modificaciones descritas en el párrafo uno y en el párrafo anterior, se espera que tengan vigencia en Colombia de la siguiente manera:

- Marco Conceptual para la Información Financiera, el cual recomendamos que sea aplicable a partir de la fecha de publicación del Decreto. Lo anterior debido a que el marco conceptual no representa una norma, y tiene como propósito ayudar en el desarrollo de nuevas normas, asistir a los preparadores para desarrollar políticas contables congruentes cuando no es aplicable una norma, o cuando se permite una opción de política contable, y el de ayudar a todos los interesados a interpretar las normas.
- Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF, las cuales recomendamos que sean aplicables a partir de la fecha de la publicación del Decreto, de forma similar a lo establecido para el nuevo marco conceptual. Las modificaciones a las referencias contenidas en las normas no generan efecto en la aplicación de ellas, y se establecen para establecer la relación entre la estructura general de conceptos y las normas.
- Modificación, Reducción o Liquidación del Plan, modificaciones a la NIC 19, la cual recomendamos que sea aplicable a partir de enero primero de 2020 (por tratarse de una situación específica que se espera que no genere una dificultad importante para su implementación por parte de los preparadores de información financiera).
- Definición de un Negocio, modificación a la NIIF 3, la cual recomendamos que sea aplicable a partir del primero de enero de 2020; el cambio en la definición ayuda a determinar si una transacción es clasificada como una adquisición, y no tiene efectos importantes que requieran el establecimiento de un plazo mayor.
- Definición de Material o con Importancia Relativa, modificaciones a las NIC 1 y NIC 8, la cual recomendamos que sea aplicable a partir del primero de enero de 2020. La norma establece directrices sobre la materialidad y ayuda a comprender la forma en que debe ser aplicada por los preparadores, y su implementación no genera efectos importantes para los preparadores de información.
- Interpretación CINIIF 23, La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, la cual recomendamos que sea aplicable a partir de la fecha de publicación del Decreto, por cuanto se trata de una situación específica que se espera no genere dificultades importantes por parte de los preparadores de información financiera.

III. Preguntas para discusión pública sobre el nuevo Marco Conceptual para la Información Financiera, las Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las normas NIIF, las modificaciones a la NIC 19 (Modificación, Reducción o Liquidación del Plan), a la NIIF 3 (Definición de un Negocio), a la NIC 1 y NIC 8 (Definición de Material o con Importancia Relativa), la Interpretación CINIIF 23 (La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias)

Se invita a todas las partes interesadas a enviar sus comentarios al CTCP sobre las preguntas abajo expuestas.

Los comentarios serán de gran ayuda para el cumplimiento del debido proceso establecido en el artículo octavo de la Ley 1314 con el fin de efectuar las recomendaciones a las autoridades de regulación que se consideran pertinentes en el proceso convergencia hacia las NIIF. Para este fin el CTCP requiere que se: a) respondan las preguntas tal como se plantearon; b) indiquen de manera clara los párrafos, artículos, normas y la enmienda a que hacen referencia; c) sustenten fundamentos de las recomendaciones; d) expliquen claramente las alternativas a tomar que surjan de las recomendaciones; e) en caso de que expresen algún tipo de desacuerdo, exponer claramente la problemática y las respectivas sugerencias o recomendaciones debidamente soportadas en texto Word o Excel. Se recibirán comentarios hasta el 30 de mayo de 2019 a través de la dirección: lvaron@mincit.gov.co y mpachonp@mincit.gov.co

Al considerar los comentarios, el CTCP basará sus conclusiones en los argumentos recibidos.

Preguntas para comentarios:

a) Respecto al Marco Conceptual

- 1) El nuevo Marco Conceptual para la Información Financiera, ha sido desarrollado por el IASB para su aplicación universal. ¿Considera usted que, independientemente de este hecho, una o más disposiciones contenidas en el nuevo marco conceptual, o parte de ellas, incluyen requerimientos que resultarían ineficaces o inapropiados si se aplicaran en Colombia? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o circunstancias que los hacen inadecuados para las entidades colombianas. Por favor adjunte su propuesta y el soporte técnico.
- 2) ¿Considera necesaria alguna excepción a lo contemplado en el nuevo Marco Conceptual por parte de las entidades colombianas? Si su respuesta es afirmativa, por favor especifique las excepciones o requerimientos adicionales y sustente por qué es necesaria dicha excepción o requerimiento. Por favor adjunte su propuesta y el soporte técnico.

- 3) ¿Usted considera que lo establecido en el documento del nuevo marco conceptual podría ir en contra de alguna disposición legal colombiana? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o temas que podrían ir en contra de la disposición legal debidamente sustentados, indicando referencias exactas a la norma respectiva. Por favor adjunte una propuesta alternativa junto con el soporte técnico.
- 4) ¿Está de acuerdo con la recomendación del CTCP, en el sentido de que la aplicación del nuevo marco conceptual se realice a partir de la fecha de publicación del Decreto?

b) Modificaciones a las referencias del marco conceptual

- 1) Las modificaciones a las referencias del marco conceptual han sido desarrolladas por el IASB para su aplicación universal y afectan aquellas normas que se refieren al marco conceptual vigente. ¿Considera usted que, independientemente de este hecho, el documento de modificaciones a las referencias del marco conceptual, o parte de ellas, incluyen cambios que resultarían ineficaces o inapropiados si se aplicaran en Colombia? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o circunstancias que los hacen inadecuados para las entidades colombianas. Por favor adjunte su propuesta y el soporte técnico.
- 2) ¿Considera necesaria alguna excepción a lo contemplado en el documento de modificaciones a las referencias del marco conceptual para las entidades colombianas? Si su respuesta es afirmativa, por favor especifique las excepciones o requerimientos adicionales y sustente por qué es necesaria dicha excepción o requerimiento. Por favor adjunte su propuesta y el soporte técnico.
- 3) ¿Usted considera que lo establecido en el documento de modificaciones a las referencias del marco conceptual podría ir en contra de alguna disposición legal colombiana? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o temas que podrían ir en contra de la disposición legal debidamente sustentados, indicando referencias exactas a la norma respectiva. Por favor adjunte una propuesta alternativa junto con el soporte técnico.
- 4) ¿Está de acuerdo con la recomendación del CTCP, en el sentido de que la aplicación de las modificaciones a las referencias del marco conceptual se realice a partir de la fecha de publicación del Decreto?

c) Modificaciones a la NIIF 3 – Definición de un Negocio

- 1) Las modificaciones a la NIIF 3 han sido desarrolladas por el IASB para su aplicación universal. ¿Considera usted que, independientemente de este hecho, una o más de

las disposiciones contenidas en el documento de modificaciones de la NIIF3, o parte de ellas, incluyen requerimientos que resultarían ineficaces o inapropiados si se aplicaran en Colombia? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o circunstancias que los hacen inadecuados para las entidades colombianas. Por favor adjunte su propuesta y el soporte técnico.

- 2) ¿Considera necesaria alguna excepción a lo contemplado en el documento de modificaciones de la NIIF 3 por parte de las entidades colombianas? Si su respuesta es afirmativa, por favor especifique las excepciones o requerimientos adicionales y sustente por qué es necesaria dicha excepción o requerimiento. Por favor adjunte su propuesta y el soporte técnico.
- 3) ¿Usted considera que lo establecido en el documento de modificaciones a la NIIF 3 podría ir en contra de alguna disposición legal colombiana? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o temas que podrían ir en contra de la disposición legal debidamente sustentados, indicando referencias exactas a la norma respectiva. Por favor adjunte una propuesta alternativa junto con el soporte técnico.
- 4) ¿Está de acuerdo con la recomendación del CTCP, en el sentido de que la aplicación de las modificaciones de la NIIF 3 se realice a partir del 1 de enero de 2020?

d) Modificaciones a la NIC 19 – Modificación, reducción o liquidación del plan

- 1) Las modificaciones a la NIC19 han sido desarrolladas por el IASB para su aplicación universal. ¿Considera usted que, independientemente de este hecho, una o más de las disposiciones contenidas en el documento de modificaciones de la NIC19, o parte de ellas, incluyen requerimientos que resultarían ineficaces o inapropiados si se aplicaran en Colombia? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o circunstancias que los hacen inadecuados para las entidades colombianas. Por favor adjunte su propuesta y el soporte técnico.
- 2) ¿Considera necesaria alguna excepción a lo contemplado en el documento de modificaciones de la NIC19 por parte de las entidades colombianas? Si su respuesta es afirmativa, por favor especifique las excepciones o requerimientos adicionales y sustente por qué es necesaria dicha excepción o requerimiento. Por favor adjunte su propuesta y el soporte técnico.
- 3) ¿Usted considera que lo establecido en el documento de modificaciones a la NIC19 podría ir en contra de alguna disposición legal colombiana? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o temas que podrían ir en contra de la disposición legal debidamente sustentados, indicando referencias exactas a la norma respectiva. Por favor adjunte una propuesta alternativa junto con el soporte técnico.

- 4) ¿Está de acuerdo con la recomendación del CTCP, en el sentido de que la aplicación de las modificaciones de la NIC19 se realice a partir del 1 de enero de 2020?

e) Modificaciones a la NIC 1 y NIC 8 – Definición de importancia relativa o materialidad

- 1) Las modificaciones a la NIC1 y la NIC8 han sido desarrolladas por el IASB para su aplicación universal. ¿Considera usted que, independientemente de este hecho, una o más de las disposiciones contenidas en el documento de modificaciones de la NIC1 y la NIC8, o parte de ellas, incluyen requerimientos que resultarían ineficaces o inapropiados si se aplicaran en Colombia? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o circunstancias que los hacen inadecuados para las entidades colombianas. Por favor adjunte su propuesta y el soporte técnico.
- 2) ¿Considera necesaria alguna excepción a lo contemplado en el documento de modificaciones de la NIC1 y la NIC8 por parte de las entidades colombianas? Si su respuesta es afirmativa, por favor especifique las excepciones o requerimientos adicionales y sustente por qué es necesaria dicha excepción o requerimiento. Por favor adjunte su propuesta y el soporte técnico.
- 3) ¿Usted considera que lo establecido en el documento de modificaciones a la NIC1 y la NIC8 podría ir en contra de alguna disposición legal colombiana? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o temas que podrían ir en contra de la disposición legal debidamente sustentados, indicando referencias exactas a la norma respectiva. Por favor adjunte una propuesta alternativa junto con el soporte técnico.
- 4) ¿Está de acuerdo con la recomendación del CTCP, en el sentido de que la aplicación de las modificaciones de la NIC1 y la NIC8 se realice a partir del 1 de enero de 2020?

f) CINIIF 23- Incertidumbre frente a los tratamientos de impuestos a las Ganancias

- 1) La nueva interpretación CINIIF23 ha sido desarrollada por el IASB para su aplicación universal. ¿Considera usted que, independientemente de este hecho, una o más de las disposiciones contenidas en la CINIIF23, o parte de ellas, incluyen requerimientos que resultarían ineficaces o inapropiados si se aplicaran en Colombia? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o circunstancias que los hacen inadecuados para las entidades colombianas. Por favor adjunte su propuesta y el soporte técnico.
- 2) ¿Considera necesaria alguna excepción a lo contemplado en la CINIIF23 por parte de las entidades colombianas? Si su respuesta es afirmativa, por favor especifique las

DOCUMENTO PARA DISCUSIÓN PÚBLICA: NORMAS, INTERPRETACIONES Y ENMIENDAS
EMITIDAS POR EL IASB DURANTE EL PERIODO 2018

excepciones o requerimientos adicionales y sustente por qué es necesaria dicha excepción o requerimiento. Por favor adjunte su propuesta y el soporte técnico.

- 3) ¿Usted considera que lo establecido en la CINIIF23 podría ir en contra de alguna disposición legal colombiana? Si su respuesta es afirmativa, por favor señale los aspectos o temas que podrían ir en contra de la disposición legal debidamente sustentados, indicando referencias exactas a la norma respectiva. Por favor adjunte una propuesta alternativa junto con el soporte técnico.
- 4) ¿Está de acuerdo con la recomendación del CTCP, en el sentido de que la aplicación de la CINIIF23 se realice a partir de la fecha de publicación del Decreto?

Ficheros oficiales que modifican las normas de información financiera

- Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF
- Marco Conceptual para la información financiera
- Definición de un negocio – Modificación NIIF 3
- Definición de Material o con Importancia Relativa - Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8
- Modificación, Reducción o Liquidación del Plan - (Modificaciones a la NIC 19)
- CINIF 23- Incertidumbre frente a los tratamientos de impuestos a las Ganancias

Otra información que se acompaña a las propuestas de modificación

- Marco conceptual para la información financiera – Fundamentos de las conclusiones
- Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF – Fundamentos de las conclusiones
- Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF - Ejemplos Ilustrativos, Guía de Implementación y Documentos de Práctica de las NIIF

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA CTCP

Proyectó: Leonardo Varón García, Wilmar Franco Franco

Aprobado por: Wilmar Franco Franco/ Leonardo Varón García/ Gabriel Gaitán León/ Luis Henry Moya, en reunión del 20 de febrero de 2019

**Anexo 1- Marco Conceptual para la Información Financiera,
publicada por IASB en marzo de 2018**

Marzo de 2018

Marco Conceptual de las Normas NIIF®

Marco Conceptual para la Información Financiera

Marco Conceptual para la Información Financiera

Conceptual Framework for Financial Reporting is issued by the International Accounting Standards Board (Board).

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © 2018 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of IASB® publications may be obtained from the Foundation's Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our web shop at <https://shop.ifrs.org>.

This Spanish translation of *Conceptual Framework for Financial Reporting* has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number FC023235) with its principal office at 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

Marco Conceptual para la Información Financiera

Marco Conceptual para la Información Financiera se emite por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo).

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS (Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de ella, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa civil, penalizaciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe ser sustituta de los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.

Copyright © 2018 IFRS Foundation

Todos los derechos reservados. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para detalles adicionales por favor, contacte con licences@ifrs.org.

Pueden obtenerse copias de las publicaciones del IASB® en el Departamento de Publicaciones de la Fundación. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a publications@ifrs.org o visite nuestra tienda web <http://shop.ifrs.org>.

La traducción al español de *Marco Conceptual para la Información Financiera* ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo (Marcas) incluyendo 'IAS®', 'IASB®', 'IFRIC®', 'IFRS®', 'el logo IFRS®', 'IFRS for SMEs®', el logo IFRS for SMEs®, el logo en forma de 'hexágono', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' y 'SIC®'. El titular de la licencia tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre las marcas de la Fundación.

La Fundación es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

ÍNDICE

desde el párrafo

ESTATUS Y PROPÓSITO DEL MARCO CONCEPTUAL	EP1.1
CAPÍTULO 1—EL OBJETIVO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL	
INTRODUCCIÓN	1.1
OBJETIVO, UTILIDAD Y LIMITACIONES DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL	1.2
INFORMACIÓN SOBRE LOS RECURSOS ECONÓMICOS, LOS DERECHOS DE LOS ACREEDORES FRENTE A LA ENTIDAD Y LOS CAMBIOS EN RECURSOS Y DERECHOS DE LOS ACREEDORES DE LA ENTIDAD QUE INFORMA	1.12
Recursos económicos y derechos de los acreedores	1.13
Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores	1.15
Rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo)	1.17
Rendimiento financiero reflejado por los flujos de efectivo pasados	1.20
Cambios en los recursos económicos y en los derechos que no proceden del rendimiento financiero	1.21
INFORMACIÓN SOBRE EL USO DE LOS RECURSOS ECONÓMICOS DE LA ENTIDAD	1.22
CAPÍTULO 2—CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL	
INTRODUCCIÓN	2.1
CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL	2.4
Características cualitativas fundamentales	2.5
Características cualitativas de mejora	2.23
LA RESTRICCIÓN DEL COSTO EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL	2.39
CAPÍTULO 3—ESTADOS FINANCIEROS Y LA ENTIDAD QUE INFORMA	
ESTADOS FINANCIEROS	3.1
Objetivo y alcance de los estados financieros	3.2
Periodo sobre el que se informa	3.4
Perspectiva adoptada en los estados financieros	3.8
Hipótesis de negocio en marcha	3.9
LA ENTIDAD QUE INFORMA	3.10
Estados financieros consolidados y no consolidados	3.15
CAPÍTULO 4—LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	
INTRODUCCIÓN	4.1
DEFINICIÓN DE UN ACTIVO	4.3
Derecho	4.6
Potencial para producir beneficios económicos	4.14
Control	4.19
DEFINICIÓN DE UN PASIVO	4.26
Obligación	4.28

Transferencia de un recurso económico	4.36
Obligación presente como resultado de sucesos pasados	4.42
ACTIVOS Y PASIVOS	4.48
Unidad de cuenta	4.48
Contratos pendientes de ejecución	4.56
Esencia de los derechos contractuales y obligaciones contractuales	4.59
DEFINICIÓN DE PATRIMONIO	4.63
DEFINICIONES DE INGRESOS Y GASTOS	4.68
CAPÍTULO 5—RECONOCIMIENTO Y BAJA EN CUENTAS	
EL PROCESO DE RECONOCIMIENTO	5.1
CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO	5.6
Relevancia	5.12
Representación fiel	5.18
BAJA EN CUENTAS	5,26
CAPÍTULO 6—MEDICIÓN	
INTRODUCCIÓN	6.1
BASES DE MEDICIÓN	6.4
Costo histórico	6.4
Valor corriente	6.10
INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR LAS BASES DE MEDICIÓN PARTICULARES	6.23
Costo histórico	6.24
Valor corriente	6.32
FACTORES QUE CONSIDERAR AL SELECCIONAR UNA BASE DE MEDICIÓN	6.43
Relevancia	6.49
Representación fiel	6.58
Características cualitativas de mejora y la restricción del costo	6.63
Factores específicos en la medición inicial	6.77
Más de una base de medición	6.83
MEDICIÓN DEL PATRIMONIO	6.87
TÉCNICAS DE MEDICIÓN BASADAS EN LOS FLUJOS DE EFECTIVO	6.91
CAPÍTULO 7—PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR	
PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR COMO HERRAMIENTAS DE COMUNICACIÓN	7.1
OBJETIVOS Y PRINCIPIOS DE PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR	7.4
CLASIFICACIÓN	7.7
Clasificación de activos y pasivos	7.9
Clasificación del patrimonio	7.12
Clasificación de ingresos y gastos	7.14
AGREGACIÓN	7.20
CAPÍTULO 8—CONCEPTOS DE CAPITAL Y DE MANTENIMIENTO DEL CAPITAL	
CONCEPTOS DE CAPITAL	8.1

CONCEPTOS DE MANTENIMIENTO DEL CAPITAL Y LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO	8.3
AJUSTES POR MANTENIMIENTO DEL CAPITAL	8.10
APÉNDICE—DEFINICIONES DE TÉRMINOS	
Aprobación por el Consejo del <i>Marco Conceptual para la Información Financiera</i> emitido en marzo de 2018	

ESTATUS Y PROPÓSITO DEL MARCO CONCEPTUAL

- EP1.1 El *Marco Conceptual para la Información Financiera* (*Marco Conceptual*) describe el objetivo y los conceptos que se utilizan de la información financiera con propósito general. El propósito del *Marco Conceptual* es:
- (a) ayudar al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) a desarrollar Normas NIIF (Normas) que estén basadas en conceptos congruentes;
 - (b) asistir a los preparadores para desarrollar políticas contables congruentes cuando no es aplicable ninguna Norma a una transacción específica u otro suceso, o cuando una Norma permite una opción de política contable; y
 - (c) ayudar a todas las partes a comprender e interpretar las Normas.
- EP1.2 El *Marco Conceptual* no es una Norma. Ningún contenido del *Marco Conceptual* prevalece sobre ninguna Norma o requerimiento de una Norma.
- EP1.3 Para cumplir el objetivo de información financiera con propósito general, el Consejo puede, en ocasiones, especificar requerimientos que se alejen de algunos aspectos del *Marco Conceptual*. Si el Consejo hace esto, explicará esta falta de observancia en los Fundamentos de las Conclusiones de esa Norma.
- EP1.4 El *Marco Conceptual* puede revisarse periódicamente, a partir de la experiencia que el Consejo haya adquirido trabajando con él. Las revisiones del *Marco Conceptual* no conducirán automáticamente a cambios en las Normas. Cualquier decisión para modificar una Norma requeriría que el Consejo observara su procedimiento a seguir para añadir un proyecto a su agenda y desarrollar una modificación a esa Norma.
- EP1.5 El *Marco Conceptual* contribuye a la misión señalada de la Fundación IFRS y del Consejo, que es parte de esta Fundación. Esa misión consiste en desarrollar Normas que aporten transparencia, rendición de cuentas y eficiencia a los mercados financieros de todo el mundo. El trabajo del Consejo sirve al interés público fomentando la confianza, el crecimiento y la estabilidad financiera a largo plazo en la economía global. El *Marco Conceptual* proporciona el fundamento para elaborar Normas que:
- (a) Contribuyen a la transparencia mejorando la comparabilidad y calidad internacional de la información financiera, permitiendo a los inversores y otros partícipes del mercado tomar decisiones económicas con información.
 - (b) Refuerzan la rendición de cuentas, reduciendo el vacío de información entre los proveedores de capital y la gente a la que han confiado su dinero. Las Normas basadas en el *Marco Conceptual* proporcionan información que es necesaria para mantener control sobre la gerencia. Como una fuente de información globalmente comparable, las Normas son también de importancia vital para reguladores de todo el mundo.
 - (c) Contribuyen a la eficiencia económica ayudando a los inversores a identificar oportunidades y riesgos en todo el mundo, mejorando así la asignación de capital. Para los negocios, el uso de un único idioma contable de confianza, procedente de Normas basadas en el *Marco Conceptual* disminuye el costo de capital y reducirá los costos de información internacionales.

desde el párrafo

CAPÍTULO 1—EL OBJETIVO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL

INTRODUCCIÓN	1.1
OBJETIVO, UTILIDAD Y LIMITACIONES DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL	1.2
INFORMACIÓN SOBRE LOS RECURSOS ECONÓMICOS, LOS DERECHOS DE LOS ACREEDORES FRENTE A LA ENTIDAD Y LOS CAMBIOS EN ESTOS DE LA ENTIDAD QUE INFORMA	1.12
Recursos económicos y derechos de los acreedores	1.13
Cambios en los recursos económicos y en los derechos	1.15
Rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo)	1.17
Rendimiento financiero reflejado por flujos de efectivo pasados	1.20
Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores que no proceden del rendimiento financiero	1.21
INFORMACIÓN SOBRE EL USO DE LOS RECURSOS ECONÓMICOS DE LA ENTIDAD	1.22

Introducción

- 1.1 El objetivo de la información financiera con propósito general constituye el fundamento del *Marco Conceptual*. Otros aspectos del *Marco Conceptual*—las características cualitativas, y la restricción del costo, de la información financiera útil, el concepto de entidad que informa, los elementos de los estados financieros, reconocimiento y baja en cuentas, medición, presentación e información a revelar—se derivan lógicamente del objetivo.

Objetivo, utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general

- 1.2 El objetivo de la información financiera con propósito general¹ es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad.² Esas decisiones implican, a su vez, decisiones sobre:
- (a) la compra, venta o mantenimiento de patrimonio e instrumentos de deuda;
 - (b) el suministro o cancelación de préstamos y otras formas de crédito; o
 - (c) el ejercicio del derecho a votar u otras formas de influir en las acciones de la gerencia que afectan el uso de los recursos económicos de la entidad.
- 1.3 Las decisiones descritas en el párrafo 1.2 dependen de las rentabilidades que los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales esperen, por ejemplo, dividendos, pagos del principal e intereses o incrementos del precio de mercado. Las expectativas de inversores, prestamistas y otros acreedores sobre rentabilidades dependen de su evaluación del importe, calendario e incertidumbre (y perspectivas) de la entrada de efectivo neta futura a la entidad y de sus evaluaciones de la administración realizada por la gerencia de los recursos económicos de la entidad. Los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales necesitan información para ayudarles a realizar esas evaluaciones.
- 1.4 Para realizar las evaluaciones descritas en el párrafo 1.3, los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales necesitan información sobre:
- (a) los recursos económicos de la entidad, los derechos de los acreedores contra la entidad y cambios en esos recursos y derechos de los acreedores (véanse los párrafos 1.12 a 1.21); y
 - (b) la medida en que la gerencia y el órgano de gobierno³ han cumplido de forma eficiente y eficaz sus responsabilidades sobre el uso de los recursos económicos de la entidad (véanse los párrafos 1.22 y 1.23).
- 1.5 Numerosos inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales no pueden requerir que las entidades que informan les proporcionen información directamente, y deben confiar en los informes financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan. Por consiguiente, ellos son los principales usuarios a quienes se dirigen los informes financieros con propósito general.⁴
- 1.6 Sin embargo, los informes financieros con propósito general no proporcionan ni pueden proporcionar toda la información que necesitan los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales. Esos usuarios necesitan considerar la información pertinente de otras fuentes, por ejemplo, las condiciones económicas generales y las expectativas, los sucesos y la situación política, y las perspectivas del sector y de la empresa.

¹ A lo largo del *Marco Conceptual*, los términos "informes financieros" e "información financiera" hacen referencia a informes financieros con propósito general e información financiera con propósito general a menos que se indique específicamente otra cosa.

² A lo largo de este *Marco Conceptual*, el término "entidad" hace referencia a entidad que informa a menos que específicamente se indique otra cosa.

³ A lo largo de este *Marco Conceptual*, el término "gerencia" hace referencia a la gerencia y al órgano de gobierno de una entidad a menos que se indique específicamente otra cosa.

⁴ A lo largo de este *Marco Conceptual*, los términos "usuarios principales" y "usuarios" se refieren a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales y otros acreedores que deben depender de los informes financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan.

- 1.7 Los informes financieros con propósito general no están diseñados para mostrar el valor de la entidad que informa; pero proporcionan información para ayudar a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales a estimar el valor de la entidad que informa.
- 1.8 Los usuarios principales individuales tienen necesidades de información y deseos diferentes, y que posiblemente entran en conflicto. El Consejo, al desarrollar Normas, tratará de proporcionar el conjunto de información que satisfaga las necesidades del mayor número de usuarios principales. Sin embargo, centrarse en las necesidades comunes de información no impide que la entidad que informa incluya información adicional que sea más útil a un subconjunto particular de usuarios principales.
- 1.9 La gerencia de una entidad que informa también está interesada en información financiera sobre la entidad. Sin embargo, la gerencia no necesita confiar en informes financieros con propósito general porque es capaz de obtener la información financiera que necesita de forma interna.
- 1.10 Otras partes, tales como reguladores y público distinto de los inversores, prestamistas y otros acreedores, pueden encontrar también útiles los informes financieros con propósito general. Sin embargo, esos informes no están principalmente dirigidos a estos otros grupos.
- 1.11 En gran medida, los informes financieros se basan en estimaciones, juicios y modelos en lugar de representaciones exactas. El *Marco Conceptual* establece los conceptos que subyacen en esas estimaciones, juicios y modelos. Los conceptos son las metas que se esfuerzan en alcanzar el Consejo y los preparadores de los informes financieros. Como en la mayoría de las metas, la visión del *Marco Conceptual* de la información financiera ideal es improbable que se alcance en su totalidad, al menos no a corto plazo, porque lleva tiempo comprender, aceptar e implementar nuevas formas de analizar transacciones y otros sucesos. No obstante, es esencial establecer una meta hacia la que dirigir los esfuerzos si se quiere que la información financiera evolucione para mejorar su utilidad.

Información sobre los recursos económicos, los derechos de los acreedores contra la entidad y los cambios en estos de la entidad que informa

- 1.12 Los informes financieros con propósito general proporcionan información sobre la situación financiera de una entidad que informa, que es información sobre los recursos económicos de la entidad y los derechos de los acreedores contra la entidad que informa. Los informes financieros también proporcionan información sobre los efectos de las transacciones y otros sucesos que cambian los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una entidad que informa. Ambos tipos de información suministran datos de entrada útiles a la hora de tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a una entidad.

Recursos económicos y derechos de los acreedores

- 1.13 La información sobre la naturaleza e importes de los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa puede ayudar a los usuarios a identificar las fortalezas y debilidades financieras de esta entidad. Esa información puede ayudar a los usuarios a evaluar la liquidez y solvencia de la entidad que informa, sus necesidades de financiación adicional y las posibilidades de tener éxito en obtener esa financiación. Esa información puede también ayudar a los usuarios a evaluar la administración por la gerencia de los recursos económicos de la entidad. La información sobre las prioridades y los requerimientos de pago de los derechos de acreedores existentes ayuda a los usuarios a predecir cómo se distribuirán los flujos de efectivo futuros entre los acreedores con derechos contra la entidad que informa.
- 1.14 Los diferentes tipos de recursos económicos afectan de forma distinta a la evaluación de un usuario de las perspectivas de la entidad que informa sobre los flujos de efectivo futuros. Algunos flujos de efectivo futuros proceden directamente de recursos económicos existentes, tales como las cuentas por cobrar. Otros flujos de efectivo proceden del uso de varios recursos en combinación con la producción y comercialización de bienes o servicios a los clientes. Aunque esos flujos de efectivo no pueden identificarse con recursos económicos individuales (o derechos de los acreedores), los usuarios de los informes financieros necesitan conocer la naturaleza e importe de los recursos disponibles para utilizar en las operaciones de la entidad que informa.

Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores

- 1.15 Los cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores de la entidad que informa proceden del rendimiento financiero de esa entidad (véanse los párrafos 1.17 a 1.20) y de otros sucesos o transacciones, tales como la emisión de deuda o instrumentos de patrimonio (véase el párrafo 1.21). Para evaluar de forma apropiada las perspectivas de flujos de efectivo netos futuros de la entidad que informa y la administración realizada por la gerencia de los recursos económicos de la entidad, los usuarios necesitan ser capaces de identificar esos dos tipos de cambios.
- 1.16 La información sobre el rendimiento financiero de una entidad que informa ayuda a los usuarios a comprender la rentabilidad que la entidad ha producido a partir de sus recursos económicos. La información sobre la rentabilidad que ha producido la entidad puede ayudar a los usuarios a evaluar la administración por la gerencia de los recursos económicos de la entidad. La información sobre la variabilidad y componentes de esa rentabilidad es también importante, especialmente para evaluar la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. La información sobre el rendimiento financiero pasado de la entidad que informa y la medida en que su gerencia ha cumplido con sus responsabilidades de administración es habitualmente útil para predecir la rentabilidad futura de los recursos económicos de la entidad.

Rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo)

- 1.17 La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo.
- 1.18 La información sobre el rendimiento financiero de la entidad que informa durante un periodo, reflejado por los cambios en sus recursos económicos y los derechos de los acreedores, distintos de los de obtener recursos adicionales de forma directa de los inversores y acreedores (véase el párrafo 1.21), es útil para evaluar la capacidad pasada y futura de la entidad para generar entradas de efectivo netas. Esa información indica en qué medida la entidad que informa ha incrementado sus recursos económicos disponibles, y de ese modo su capacidad para generar entradas de efectivo netas mediante sus operaciones, en lugar de obtener recursos adicionales directamente de los inversores y acreedores. La información sobre el rendimiento financiero de una entidad que informa durante un periodo puede ayudar también a los usuarios a evaluar la administración de la gerencia de los recursos económicos de la entidad.
- 1.19 La información sobre el rendimiento financiero de la entidad que informa durante un periodo puede también indicar la medida en que sucesos tales como los cambios en los precios de mercado o las tasas de interés han incrementado o disminuido los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad, afectando a la capacidad de la entidad para generar entradas de efectivo netas.

Rendimiento financiero reflejado por flujos de efectivo pasados

- 1.20 La información sobre los flujos de efectivo de una entidad que informa durante un periodo también ayuda a los usuarios a evaluar la capacidad de la entidad para generar entradas de efectivo netas futuras y a evaluar la administración por la gerencia de los recursos económicos de la entidad. Esa información indica la forma en que la entidad que informa obtiene y gasta efectivo, incluyendo información sobre sus préstamos y reembolso de deuda, dividendos en efectivo u otras distribuciones de efectivo a los inversores, y otros factores que pueden afectar a la liquidez y solvencia de la entidad. La información sobre los flujos de efectivo ayuda a los usuarios a comprender las operaciones de una entidad que informa, a evaluar sus actividades de inversión y financiación, determinar su liquidez y solvencia e interpretar otra información sobre el rendimiento financiero.

Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores que no proceden del rendimiento financiero

- 1.21 Los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una entidad que informa pueden cambiar también por razones distintas del rendimiento financiero, tales como la emisión de deuda o instrumentos de patrimonio. La información sobre este tipo de cambios es necesaria para proporcionar a los usuarios una comprensión completa de por qué cambiaron los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa, y de las implicaciones de esos cambios para su rendimiento financiero futuro.

Información sobre el uso de los recursos económicos de la entidad

- 1.22 Información sobre la medida en que la gerencia de la entidad que informa ha cumplido eficiente y eficazmente sus responsabilidades sobre el uso de los recursos económicos de la entidad ayuda a los usuarios a evaluar la administración por la gerencia de esos recursos. Esta información también es útil para predecir la medida en que la gerencia usará eficiente y eficazmente los recursos económicos de la entidad en periodos futuros. Por ello, es útil para la evaluación de las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras de la entidad.
- 1.23 Ejemplos de las responsabilidades de la gerencia para usar los recursos de la entidad incluyen proteger esos recursos económicos de la entidad contra efectos desfavorables de factores económicos, tales como cambios tecnológicos o de precios, y asegurar que la entidad cumple con la legislación, las normativas y las disposiciones contractuales que le sean aplicables.

desde el párrafo

CAPÍTULO 2—CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL

INTRODUCCIÓN	2.1
CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL	2.4
Características cualitativas fundamentales	2.5
Relevancia	2.6
<i>Materialidad o Importancia relativa</i>	2.11
Representación fiel	2.12
Aplicación de las características cualitativas fundamentales	2.20
Características cualitativas de mejora	2.23
Comparabilidad	2.24
Verificabilidad	2.30
Oportunidad	2.33
Comprensibilidad	2.34
Aplicación de las características cualitativas de mejora	2.37
LA RESTRICCIÓN DEL COSTO EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL	2.39

Introducción

- 2.1 Las características cualitativas de la información financiera útil consideradas en este capítulo identifican los tipos de información que van a ser probablemente más útiles a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para la toma de decisiones sobre la entidad que informa a partir de la información contenida en su informe financiero (información financiera).
- 2.2 Los informes financieros proporcionan información sobre los recursos económicos de la entidad que informa, los derechos de los acreedores contra la entidad que informa y los efectos de las transacciones y otros sucesos y condiciones que cambian esos recursos y derechos de los acreedores. (En el *Marco Conceptual* se hace referencia a esta información como a información sobre los fenómenos económicos.) Algunos informes financieros también incluyen material explicativo sobre las expectativas y estrategias de la gerencia de la entidad que informa, y otros tipos de información proyectada al futuro.
- 2.3 Las características cualitativas de la información financiera útil⁵ se aplican a la información financiera proporcionada en los estados financieros, así como a la información financiera proporcionada por otras vías. El costo, que es una restricción dominante a la capacidad de la entidad que informa para proporcionar información financiera útil, se aplica de forma similar. Sin embargo, las consideraciones al aplicar las características cualitativas y la restricción del costo pueden ser diferentes para diversos tipos de información. Por ejemplo, si se aplican a la información proyectada al futuro pueden ser diferentes a si se hace a la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores existentes y a los cambios en esos recursos y derechos de los acreedores.

Características cualitativas de la información financiera útil

- 2.4 Si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible.

Características cualitativas fundamentales

- 2.5 Las características cualitativas fundamentales son la relevancia y la representación fiel.

Relevancia

- 2.6 La información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información puede ser capaz de influir en una decisión incluso si algunos usuarios eligen no aprovecharla o son ya conocedores de ella por otras fuentes.
- 2.7 La información financiera es capaz de influir en las decisiones si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.
- 2.8 La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como un dato de entrada en los procesos empleados por usuarios para predecir desenlaces futuros. La información financiera no necesita ser una predicción o una previsión para tener valor predictivo. La información financiera con valor predictivo es empleada por los usuarios para llevar a cabo sus propias predicciones.
- 2.9 La información financiera tiene valor confirmatorio si proporciona información sobre (es decir, si confirma o cambia) evaluaciones anteriores.
- 2.10 El valor predictivo y el valor confirmatorio de la información financiera están interrelacionados. La información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio. Por ejemplo, la información de ingresos de actividades ordinarias para el ejercicio corriente, que puede ser utilizada como base para la predicción de ingresos de actividades ordinarias en ejercicios futuros, puede también compararse con predicciones de ingresos de actividades ordinarias para el ejercicio actual que se realizaron en ejercicios pasados. Los resultados de esas comparaciones pueden ayudar a un usuario a corregir y mejorar los procesos que se utilizaron para hacer esas predicciones anteriores.

⁵ A lo largo de este *Marco Conceptual*, los términos "características cualitativas", y "restricción del costo" se refiere a las características cualitativas y restricción del costo de la información financiera útil.

Materialidad o Importancia relativa

- 2.11 La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada puede influir sobre decisiones que los principales usuarios de los informes financieros con propósito general (véase el párrafo 1.5) adoptan a partir de esos informes, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica. En otras palabras, materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual. Por consiguiente, el Consejo no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa, ni predeterminar qué podría ser material o tener importancia relativa en una situación particular.

Representación fiel

- 2.12 Los informes financieros representan fenómenos económicos utilizando palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también representar de forma fiel la esencia de los fenómenos que pretende representar. En muchas circunstancias, la esencia de un fenómeno económico y su forma legal son las mismas. Si no lo son, el suministro de información solo sobre la forma legal no representaría de forma fiel el fenómeno económico (véanse los párrafos 4.59 a 4.62).
- 2.13 Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez alcanzable, si es que se alcanza alguna vez. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.
- 2.14 Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. Por ejemplo, una representación completa de un grupo de activos incluiría, como mínimo, una descripción de la naturaleza de los activos del grupo, una descripción numérica de todos los activos del grupo, y una descripción de qué representa la descripción numérica (por ejemplo, costo histórico o valor razonable). Para algunas partidas, una descripción completa puede también conllevar explicaciones de hechos significativos sobre la calidad y naturaleza de las partidas, los factores y las circunstancias que pueden afectar a su calidad y naturaleza, así como el proceso utilizado para determinar la descripción numérica.
- 2.15 Una descripción neutral es la que no contiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera. Una descripción neutral no está sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de alguna otra forma para incrementar la probabilidad de que la información financiera sea recibida de forma favorable o adversa por los usuarios. Información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento. Por el contrario, la información financiera relevante es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.
- 2.16 La neutralidad se apoya con el ejercicio de prudencia. Prudencia es el ejercicio de la cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. El ejercicio de prudencia significa que los activos e ingresos no están sobrestimados, así como que los pasivos y gastos no están subestimados.⁶ Igualmente, el ejercicio de la prudencia no permite la subestimación de activos o ingresos, ni la sobrestimación de pasivos o gastos. Estas estimaciones erróneas pueden conducir a la sobrestimación o la subestimación de ingresos o de gastos en periodos futuros.
- 2.17 El ejercicio de la prudencia no impone necesariamente la asimetría, así, por ejemplo, no hay una necesidad sistemática de evidencia más convincente para apoyar el reconocimiento de activos o ingresos que para el reconocimiento de pasivos o gastos. Esta asimetría no es una característica cualitativa de la información financiera útil. No obstante, Normas concretas pueden contener requerimientos de asimetría si esto es consecuencia de decisiones que pretenden seleccionar la información más relevante que represente fielmente lo que pretende representar.
- 2.18 Representación fiel no significa exactitud en todos los aspectos. Libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada ha sido seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa perfectamente exacto en todos los aspectos. Por ejemplo, no puede señalarse que una estimación de un precio o valor no observable sea exacta ni que sea inexacta. Sin embargo, una representación de esa estimación puede ser fiel si el importe se describe con claridad y exactitud como tal estimación, se explican la naturaleza y las limitaciones del proceso de estimación, y no se han cometido errores al seleccionar y aplicar un proceso adecuado para desarrollar la estimación.
- 2.19 La incertidumbre en la medición surge cuando los importes monetarios en los estados financieros no pueden ser observados directamente y deben, en su lugar, estimarse. El uso de estimaciones razonables es una parte

⁶ Activos, pasivos, ingresos y gastos están definidos en la Tabla 4.1. Son los elementos de los estados financieros.

esencial de la preparación de la información financiera, y no debilita la utilidad de la información siempre que las estimaciones estén descritas y explicadas de forma clara y exacta. Incluso un alto nivel de incertidumbre en la medición no impide, necesariamente, que una estimación proporcione información útil (véase el párrafo 2.22).

Aplicación de las características cualitativas fundamentales

- 2.20 Para que la información sea útil debe ser relevante y, además, debe proporcionar una representación fiel de lo que pretende representar. Ni una representación fiel de un fenómeno irrelevante ni una representación no fiel de un fenómeno relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.
- 2.21 Los procesos más eficientes y eficaces para aplicar las características cualitativas fundamentales serían habitualmente de la forma siguiente (sujetos a los efectos de las características de mejora y la restricción del costo, que no están consideradas en este ejemplo). Primero, identificar un fenómeno económico, la información sobre lo que puede ser útil a los usuarios de la información financiera de la entidad que informa. Segundo, identificar el tipo de información sobre ese fenómeno que sería más relevante. Tercero, determinar si esa información está disponible y si puede proporcionar una representación fiel del fenómeno económico. Si es así, el proceso de satisfacer las características cualitativas fundamentales termina en ese punto. Si no es así, el proceso se repite con el siguiente tipo de información que sea más relevante.
- 2.22 En algunos casos, se puede necesitar realizar una compensación entre las características cualitativas fundamentales para cumplir el objetivo de la información financiera, que es proporcionar información útil sobre los fenómenos económicos. Por ejemplo, la información más relevante sobre un fenómeno puede ser una estimación altamente incierta. En algunos casos, el nivel de incertidumbre en la medición que implica realizar esa estimación podría ser tan alto que cuestione si ésta proporciona una representación suficientemente fiel de ese fenómeno. En algunos de estos casos, la información más útil puede ser la estimación altamente incierta, acompañada de una descripción de la estimación y una explicación de las incertidumbres que le afectan. En otros de estos casos, si esa información no proporcionara una representación suficientemente fiel de ese fenómeno, la información más útil podría incluir una estimación de otro tipo que sea ligeramente menos relevante, pero que esté sujeta a una incertidumbre en la medición menor. En circunstancias concretas, puede no haber estimación que proporcione información útil. En esas circunstancias concretas, puede ser necesario proporcionar información que no dependa de una estimación.

Características cualitativas de mejora

- 2.23 La comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad son características cualitativas que mejoran la utilidad de la información que es relevante y facilitan una representación fiel de lo que pretende representar. Las características cualitativas de mejora pueden también ayudar a determinar cuál de las dos vías debe utilizarse para representar un fenómeno, si ambas se consideran que proporcionan información igualmente relevante y fielmente representada de ese fenómeno.

Comparabilidad

- 2.24 Las decisiones de los usuarios conllevan elegir entre alternativas, por ejemplo, vender o mantener una inversión, o invertir en una entidad que informa o en otra. Por consiguiente, la información sobre una entidad que informa es más útil si puede ser comparada con información similar sobre otras entidades, así como con información similar sobre la misma entidad para otro periodo u otra fecha.
- 2.25 La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. A diferencia de otras características cualitativas, la comparabilidad no está relacionada con una única partida. Una comparación requiere al menos dos partidas.
- 2.26 La congruencia, aunque está relacionada con la comparabilidad, no es lo mismo. La congruencia hace referencia al uso de los mismos métodos para las mismas partidas, de un periodo a otro dentro de una entidad que informa, o en un mismo periodo entre entidades. La comparabilidad es el objetivo; la congruencia ayuda al lograr esa meta.
- 2.27 Comparabilidad no es igual a uniformidad. Para que la información sea comparable, las cosas similares deben verse parecidas y las cosas distintas deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora haciendo que las cosas diferentes se vean parecidas, ni haciendo que las cosas similares se vean distintas.
- 2.28 Se suele conseguir cierto grado de comparabilidad satisfaciendo las características cualitativas fundamentales. Una representación fiel de un fenómeno económico relevante debería tener, de forma

natural, algún grado de comparabilidad con una representación fiel de un fenómeno económico relevante similar en otra entidad que informa.

- 2.29 Aunque un fenómeno económico único puede ser representado fielmente de múltiples formas, permitir métodos contables alternativos para el mismo fenómeno económico disminuye la comparabilidad.

Verificabilidad

- 2.30 La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que observadores independientes y diferentes, debidamente informados, podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es una representación fiel. La información cuantificada no necesita ser una estimación única para ser verificable. También puede verificarse un rango de posibles importes, junto con las probabilidades correspondientes.
- 2.31 La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un importe u otra representación mediante la observación directa, por ejemplo, contando efectivo. Verificación indirecta significa comprobar los datos de entrada de un modelo, fórmulas u otra técnica, y recalcular el resultado utilizando la misma metodología. Un ejemplo es la verificación del importe del inventario comprobando los datos de entrada (cantidades y costos) y recalculando el inventario final utilizando la misma suposición de flujo de costo (por ejemplo, utilizando el método primera entrada, primera salida).
- 2.32 Puede no ser posible verificar algunas explicaciones e información financiera con proyección futura hasta un periodo futuro, e incluso podría no ser posible en ningún momento. Normalmente, para ayudar a los usuarios a decidir si quieren utilizar esa información, sería necesario revelar las hipótesis subyacentes, los métodos de recopilar la información y otros factores y circunstancias que respaldan la información.

Oportunidad

- 2.33 Oportunidad significa tener información disponible para los decisores a tiempo de ser capaz de influir en sus decisiones. Generalmente, cuanto más antigua es la información menos útil resulta. Sin embargo, cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre de un periodo sobre el que se informa debido a que, por ejemplo, algunos usuarios pueden necesitar identificar y evaluar tendencias.

Comprensibilidad

- 2.34 La clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace comprensible.
- 2.35 Algunos fenómenos son complejos en sí mismos y no puede facilitarse su comprensión. La exclusión de información sobre esos fenómenos, en los informes financieros, podría facilitar la comprensión de la información contenida en dichos informes financieros. Sin embargo, esos informes estarían incompletos, y por ello serían posiblemente engañosos.
- 2.36 Los informes financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, y que revisan y analizan la información con diligencia. A veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar recabar la ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos.

Aplicación de las características cualitativas de mejora

- 2.37 Las características cualitativas de mejora deben maximizarse en la medida de lo posible. Sin embargo, las características cualitativas de mejora, individualmente o en grupo, no pueden hacer que la información sea útil si es irrelevante y no proporciona una representación fiel de lo que pretende representar.
- 2.38 La aplicación de las características cualitativas de mejora es un proceso iterativo que no sigue un orden determinado. Algunas veces, una característica cualitativa de mejora puede tener que ser reducida para maximizar otra característica cualitativa. Por ejemplo, puede merecer la pena reducir temporalmente la comparabilidad, cuando se está aplicando prospectivamente una Norma nueva, con el fin de mejorar la relevancia o la representación fiel en el largo plazo. Proporcionar una información a revelar adecuada puede compensar parcialmente la falta de comparabilidad.

La restricción del costo sobre la información financiera útil

- 2.39 El costo es una restricción dominante en la información que puede proporcionarse mediante la información financiera. La presentación de información financiera impone costos, y es importante que esos costos estén justificados por los beneficios de presentar esa información. Existen varios tipos de costos y beneficios a considerar.
- 2.40 Los suministradores de información financiera consumen la mayor parte del esfuerzo que supone recopilar, procesar, verificar y diseminar dicha información, pero los usuarios son los que en última instancia cargan con esos costos en forma de rentabilidades reducidas. Los usuarios de la información financiera también incurren en los costos de analizar e interpretar la información proporcionada. Si no se proporciona la información necesaria, los usuarios incurren en costos adicionales para obtener esa información en otro lugar o para estimarla.
- 2.41 La presentación de información financiera que sea relevante y represente fielmente lo que pretende representar ayuda a los usuarios a tomar decisiones con más confianza. Esto da lugar a un funcionamiento más eficiente de los mercados de capitales y a un menor costo de capital para la economía en su conjunto. Un inversor, prestamista u otro acreedor individual también se beneficia mediante una toma de decisiones mejor informadas. Sin embargo, no es posible que los informes financieros con propósito general proporcionen toda la información que cada usuario encuentra relevante.
- 2.42 Al aplicar la restricción del costo, el Consejo evalúa si los beneficios de presentar una información en particular probablemente justifican los costos incurridos para suministrar y utilizar esa información. Cuando se aplica la restricción del costo al desarrollar una propuesta de Norma, el Consejo recaba información de los suministradores de información financiera, usuarios, auditores, académicos y otros sobre la naturaleza y cantidad de los beneficios y costos esperados de esa Norma. En la mayoría de las situaciones, las evaluaciones se basan en una combinación de información cuantitativa y cualitativa.
- 2.43 Debido a la subjetividad inherente, las diferentes evaluaciones individuales de los costos y los beneficios de la presentación de partidas particulares de información financiera variarán. Por ello, el Consejo pretende considerar los costos y beneficios en relación con la información financiera de forma general, y no solo en relación con entidades que informan individuales. Eso no significa que las evaluaciones de costos y beneficios justifiquen siempre los mismos requerimientos de información para todas las entidades. Las diferencias pueden resultar apropiadas debido a los distintos tamaños de entidades, las diversas formas de obtener capital (en mercados cotizados o no cotizados), las necesidades de los diferentes usuarios u otros factores.

*desde el párrafo***CAPÍTULO 3—ESTADOS FINANCIEROS Y LA ENTIDAD QUE INFORMA**

ESTADOS FINANCIEROS	3,1
Objetivo y alcance de los estados financieros	3.2
Periodo sobre el que se informa	3.4
Perspectiva adoptada en los estados financieros	3.8
Hipótesis de negocio en marcha	3.9
LA ENTIDAD QUE INFORMA	3.10
Estados financieros consolidados y no consolidados	3.15

Estados financieros

- 3.1 Los Capítulos 1 y 2 analizan la información proporcionada en los informes financieros con propósito general y los Capítulos 3 a 8 tratan la información proporcionada en los estados financieros con propósito general, que son una forma concreta de informes financieros con propósito general. Los estados financieros⁷ proporcionan información sobre los recursos económicos de la entidad que informa, derechos de los acreedores contra la entidad y cambios en dichos recursos económicos y derechos de los acreedores, que cumplen las definiciones de los elementos de los estados financieros (véase Tabla 4.1).

Objetivo y alcance de los estados financieros

- 3.2 El objetivo de los estados financieros es proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa⁸ que es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad que informa y la administración de la gestión de los recursos económicos de la entidad (véase el párrafo 1.3).
- 3.3 Esa información se proporciona:
- (a) en el estado de situación financiera, reconociendo activos, pasivos y patrimonio;
 - (b) en el estado (o estados) del rendimiento financiero,⁹ reconociendo ingresos y gastos; y
 - (c) en otros estados y notas, presentando y revelando información sobre:
 - (i) activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos reconocidos (véase el párrafo 5.1), incluyendo información sobre su naturaleza y sobre los riesgos que surgen de esos activos y pasivos reconocidos;
 - (ii) activos y pasivos que no han sido reconocidos (véase el párrafo 5.6), incluyendo información sobre su naturaleza y sobre los riesgos que surgen de ellos;
 - (iii) flujos de efectivo;
 - (iv) aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio y distribuciones a ellos; y
 - (v) los métodos, suposiciones y juicios utilizados al estimar los importes presentados o revelados, y los cambios en ellos.

Periodo sobre el que se informa

- 3.4 Los estados financieros se preparan para un periodo especificado de tiempo (periodo sobre el que se informa) y proporcionan información sobre:
- (a) activos y pasivos—incluyendo activos y pasivos no reconocidos— y patrimonio que existían al final del periodo sobre el que se informa o durante éste; y
 - (b) ingresos y gastos para el periodo sobre el que se informa.
- 3.5 Para ayudar a los usuarios de los estados financieros a identificar y evaluar los cambios y tendencias, los estados financieros proporcionan también información comparativa por, al menos, un periodo sobre el que se informa anterior.
- 3.6 La información sobre posibles transacciones futuras y otros posibles sucesos futuros (información referida al futuro) se incluye en los estados financieros si:
- (a) está relacionada con activos o pasivos de la entidad—incluyendo activos y pasivos no reconocidos—o patrimonio que existía al final o durante el periodo sobre el que se informa o a ingresos o gastos de éste; y
 - (b) es útil para los usuarios de los estados financieros.

Por ejemplo, si un activo o un pasivo se mide estimando los flujos de efectivo futuros, la información sobre las estimaciones de esos flujos de efectivo futuros puede ayudar a los usuarios de los estados financieros a

⁷ A lo largo de este *Marco Conceptual*, el término "estados financieros" hace referencia a estados financieros con propósito general.

⁸ Activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos están definidos en la Tabla 4.1. Son los elementos de los estados financieros.

⁹ El *Marco Conceptual* no especifica si el estado (o estados) del rendimiento financiero comprende un solo o dos estados.

comprender las medidas presentadas. Habitualmente, los estados financieros no proporcionan otros tipos de información referida al futuro, por ejemplo, material explicativo sobre las expectativas y estrategias de la gerencia para la entidad que informa.

- 3.7 Los estados financieros incluyen información sobre transacciones y sucesos que han ocurrido después del final del periodo sobre el que se informa si la provisión de esta información es necesaria para cumplir el objetivo de los estados financieros (véase el párrafo 3.2).

Perspectiva adoptada en los estados financieros

- 3.8 Los estados financieros proporcionan información sobre transacciones y otros sucesos vistos desde la perspectiva de la entidad que informa en conjunto, no desde la perspectiva de cualquier grupo concreto de inversores, prestamistas u otros acreedores existentes o potenciales.

Hipótesis de negocio en marcha

- 3.9 Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad que informa está en funcionamiento y continuará su actividad dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se supone que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o cesar su actividad comercial. Si tal intención o necesidad existiera, los estados financieros pueden tener que prepararse sobre una base diferente. Si es así, los estados financieros describen la base utilizada.

La entidad que informa

- 3.10 Una entidad que informa es una entidad a la que se le requiere, u opta, por preparar estados financieros. Una entidad que informa puede ser una única entidad o una parte de una entidad o puede comprender más de una entidad. Una entidad que informa no es necesariamente una entidad legal.
- 3.11 Algunas veces una entidad (controladora) tiene el control sobre otra entidad (subsidiaria). Si una entidad que informa comprende la controladora y sus subsidiarias, los estados financieros de la entidad que informa se denominan "estados financieros consolidados" (véanse los párrafos 3.15 y 3.16). Si una entidad que informa es solo la controladora, los estados financieros de la entidad que informa se denominan "estados financieros no consolidados" (véanse los párrafos 3.17 y 3.18).
- 3.12 Si la entidad que informa comprende dos o más entidades que no están vinculadas por relación controladora-subsidiaria, los estados financieros de la entidad que informa se denominan "estados financieros combinados".
- 3.13 La determinación del límite apropiado de una entidad que informa puede ser difícil si ésta:
- (a) no es una entidad legal; y
 - (b) no comprende solo entidades legales vinculadas por una relación controladora-subsidiaria.
- 3.14 En estos casos, la determinación del límite de la entidad que informa se guía por las necesidades de información de los usuarios principales de los estados financieros de la entidad que informa. Dichos usuarios necesitan información relevante que represente fielmente lo que pretende representar. La representación fiel requiere que:
- (a) el límite de la entidad que informa no contenga un conjunto incompleto o arbitrario de actividades económicas;
 - (b) la introducción de ese conjunto de actividades económicas dentro del límite de la entidad que informa, dé lugar a información neutral; y
 - (c) se proporcione una descripción de la forma en que se determinó el límite de la entidad que informa y lo que constituye la entidad que informa.

Estados financieros consolidados y no consolidados

- 3.15 Los estados financieros consolidados proporcionan información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la controladora y sus subsidiarias como una entidad única que informa. Esa información es útil para los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales de la controladora, en su evaluación de las perspectivas de las entradas de efectivo netas futuras de la

controladora. Esto es así porque las entradas de efectivo netas a la controladora incluyen las distribuciones a la controladora de sus subsidiarias, y dichas distribuciones dependen de las entradas de efectivo netas en las subsidiarias.

3.16 Los estados financieros consolidados no se diseñan para proporcionar información separada sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de cualquier subsidiaria concreta. Los estados financieros propios de una subsidiaria se diseñan para proporcionar esa información.

3.17 Los estados financieros no consolidados se diseñan para proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la controladora, y no sobre sus subsidiarias. Esa información puede ser útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales de la controladora porque:

- (a) habitualmente un derecho de los acreedores frente a la controladora no otorga al tenedor un derecho frente a las subsidiarias; y
- (b) en algunas jurisdicciones, los importes que pueden ser legalmente distribuidos a los tenedores de derechos sobre el patrimonio contra la controladora dependen de las reservas distribuibles de la controladora.

Otra forma de proporcionar información sobre algunos o todos los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la controladora únicamente es en las notas a los estados financieros consolidados.

3.18 La información proporcionada por los estados financieros no consolidados, habitualmente, no es suficiente para satisfacer las necesidades de información de los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales de la controladora. Por consiguiente, cuando se requieren estados financieros consolidados, los estados financieros no consolidados no sirven como sustituto de los primeros. No obstante, se puede requerir que una controladora prepare estados financieros no consolidados, o que opte por hacerlo, además de los estados financieros consolidados.

*desde el párrafo***CAPÍTULO 4—LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

INTRODUCCIÓN	4.1
DEFINICIÓN DE UN ACTIVO	4.3
Derecho	4.6
Potencial para producir beneficios económicos	4.14
Control	4.19
DEFINICIÓN DE UN PASIVO	4.26
Obligación	4.28
Transferencia de un recurso económico	4.36
Obligación presente como resultado de sucesos pasados	4.42
ACTIVOS Y PASIVOS	4.48
Unidad de cuenta	4.48
Contratos pendientes de ejecución	4.56
Esencia de los derechos contractuales y obligaciones contractuales	4.59
DEFINICIÓN DE PATRIMONIO	4.63
DEFINICIONES DE INGRESOS Y GASTOS	4.68

Introducción

- 4.1 Los elementos de los estados financieros definidos en el *Marco Conceptual* son:
- (a) activos, pasivos y patrimonio, que están relacionados con la situación financiera de una entidad que informa; y
 - (b) ingresos y gastos, que están relacionados con el rendimiento financiero de una entidad que informa.
- 4.2 Dichos elementos se vinculan con los recursos económicos, derechos y cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores analizados en el Capítulo 1, que y que se definen en la Tabla 4.1.

Capítulo 4.1—Los elementos de los estados financieros

Aspecto tratado en el Capítulo 1	Elemento	Definición o descripción
Recursos económicos	Activo	Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados. Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.
Derechos de los acreedores	Pasivo	Es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.
	Patrimonio	La parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores que reflejan el rendimiento financiero	Ingresos	Son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
	Gastos	Disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
Otros cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores	–	aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio y distribuciones a ellos.
	–	Intercambios de activos de activos o pasivos que no dan lugar a incrementos o disminuciones de patrimonio.

Definición de activo

- 4.3 Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.
- 4.4 Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.
- 4.5 Esta sección analiza tres aspectos de dichas definiciones:
- (a) derechos (véanse los párrafos 4.6 a 4.13);
 - (b) potencial de producir beneficios económicos (véanse los párrafos 4.14 a 4.18); y
 - (c) control (véanse los párrafos 4.19 a 4.25).

Derecho

- 4.6 Los derechos que tienen el potencial de producir beneficios toman diversas formas, incluyendo:
- (a) derechos que se corresponden con una obligación de un tercero (véase el párrafo 4.39), por ejemplo:
 - (i) Derechos a recibir efectivo.
 - (ii) Derechos a recibir bienes o servicios.
 - (iii) Derechos a intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones favorables. Estos derechos incluyen, por ejemplo, un contrato a término para comprar un recurso económico en términos que son actualmente favorables o una opción para comprar un recurso económico.
 - (iv) Derechos a beneficios procedentes de una obligación de terceros que consiste en transferir un recurso económico si ocurre un suceso futuro incierto que haya sido especificado (véase el párrafo 4.37).
 - (b) Derechos que no se corresponden con una obligación de un tercero, por ejemplo:
 - (i) Derechos sobre objetos físicos, tales como propiedades, planta y equipo o inventarios. Ejemplos de estos derechos son un derecho a usar un objeto físico o un derecho a beneficios procedentes del valor residual de un objeto arrendado.
 - (ii) Derecho a utilizar propiedad intelectual.
- 4.7 Muchos derechos se establecen por contrato, legislación o medios similares. Por ejemplo, una entidad puede obtener derechos sobre un objeto físico propio o arrendado, mediante la posesión de un instrumento de deuda o un instrumento de patrimonio, o mediante la posesión de una patente registrada. Sin embargo, una entidad también puede obtener derechos de otras formas, por ejemplo:
- (a) comprando o creando conocimiento que no es de dominio público (véase el párrafo 4.22); o
 - (b) a través de una obligación de terceros que surge porque ese tercero no tiene la capacidad práctica de actuar de forma incongruente con sus prácticas comerciales, políticas publicadas o declaraciones específicas (véase el párrafo 4.31).
- 4.8 Algunos bienes o servicios—por ejemplo, servicios de empleados—se reciben y consumen de forma inmediata. El derecho de una entidad a obtener beneficios económicos producidos por estos bienes o servicios existe de forma momentánea hasta que la entidad consume los bienes o servicios.
- 4.9 No todos los derechos de una entidad son activos de esa entidad—para ser activos de la entidad, los derechos deben tener el potencial de producir beneficios económicos para la entidad más allá de los beneficios económicos disponibles para todo tercero (véanse los párrafos 4.14 a 4.18) y ser controlados por la entidad (véanse los párrafos 4.19 a 4.25). Por ejemplo, los derechos disponibles para cualquier tercero sin costo significativo—por ejemplo, derechos de acceso a bienes públicos, tales como los derechos públicos de paso sobre terrenos o el conocimiento que es de dominio público—habitualmente no son activos para las entidades que los poseen.
- 4.10 Una entidad no puede tener derecho a obtener beneficios económicos de sí misma. Por ello:
- (a) los instrumentos de deuda o instrumentos de patrimonio emitidos por la entidad y recomprados y mantenidos por ella—por ejemplo, acciones propias—no son recursos económicos de esa entidad; y
 - (b) si una entidad que informa comprende más de una entidad legal, los instrumentos de deuda o instrumentos de patrimonio emitidos por una de dichas entidades legales y mantenidos por otra de ellas no son recursos económicos de la entidad que informa.
- 4.11 En principio, cada uno de los derechos de una entidad es un activo separado. Sin embargo, a efectos contables, los derechos relacionados se tratan a menudo como una única unidad de cuenta que es un activo único (véanse los párrafos 4.48 a 4.55). Por ejemplo, la propiedad legal de un objeto físico puede dar lugar a varios derechos, incluyendo:
- (a) el derecho a utilizar el objeto;
 - (b) el derecho a vender derechos sobre el objeto;
 - (c) el derecho a pignorar derechos sobre el objeto; y
 - (d) otros derechos no mencionados en (a)–(c).

- 4.12 En muchos casos, el conjunto de derechos que surgen de la propiedad legal de un objeto físico se contabiliza como un activo único. Conceptualmente, el recurso económico es el conjunto de derechos, no el objeto físico. No obstante, la descripción del objeto físico como el conjunto de derechos proporcionará, a menudo, una representación fiel de esos derechos de la forma más concisa y comprensible.
- 4.13 En algunos casos, es incierta la existencia de un derecho. Por ejemplo, una entidad y un tercero pueden discrepar si la entidad tiene un derecho a recibir un recurso económico de ese tercero. Hasta que esa incertidumbre sobre la existencia se resuelva—por ejemplo, mediante sentencia judicial—es incierto que la entidad tiene un derecho y, por consiguiente, si existe un activo. (El párrafo 5.14 analiza el reconocimiento de activos cuya existencia es incierta.)

Potencial para producir beneficios económicos

- 4.14 Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos. Para que ese potencial exista, no es necesario que sea cierto, ni siquiera probable, que el derecho vaya a producir beneficios económicos. Solo es necesario que el derecho exista en el momento ya y que, en, al menos, una circunstancia, produciría beneficios económicos para esa entidad más allá de los disponibles para todas las demás partes.
- 4.15 Un derecho puede cumplir la definición de un recurso económico, y por ello puede ser un activo, incluso si la probabilidad de que produzca beneficios económicos es baja. No obstante, esa baja probabilidad puede afectar decisiones sobre qué información proporcionar sobre el activo y cómo facilitarla, incluyendo decisiones sobre si se reconoce el activo (véanse los párrafos 5.15 a 5.17), y cómo medirlo.
- 4.16 Un recurso económico podría producir beneficios económicos para la entidad permitiendo u otorgando el derecho a realizar, por ejemplo, uno o más de las siguientes acciones:
- (a) recibir flujos de efectivo contractuales u otro recurso económico;
 - (b) intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones favorables;
 - (c) producir entradas de efectivo o evitar salidas de efectivo mediante, por ejemplo:
 - (i) el uso del recurso económico individualmente o en combinación con otros recursos económicos para producir bienes o prestar servicios;
 - (ii) el uso del recurso económico para mejorar el valor de otros recursos económicos; o
 - (iii) el arriendo del recurso económico a otra parte;
 - (d) recibir efectivo u otros recursos económicos mediante la venta del recurso económico; o
 - (e) extinguir pasivos mediante la transferencia del recurso económico.
- 4.17 Aunque un recurso económico debe su valor a su potencial presente para producir beneficios económicos futuros, el recurso económico es el derecho presente que contiene ese potencial, no los beneficios económicos futuros que el derecho puede producir. Por ejemplo, el valor de una opción comprada procede de su potencial presente para producir beneficios económicos a través del ejercicio de la opción en una fecha futura. Sin embargo, el recurso económico es el derecho presente —el derecho a ejercer la opción en una fecha futura. El recurso económico no son los beneficios económicos futuros que el tenedor recibirá si se ejercita la opción.
- 4.18 Existe una asociación muy estrecha entre la realización de un determinado desembolso y la adquisición de un activo, aunque uno y otro no tienen por qué coincidir necesariamente. Por ello, cuando una entidad incurre en un desembolso, esto puede proporcionar evidencia de que ha buscado los beneficios económicos futuros, pero no proporciona una prueba concluyente de que haya obtenido un activo. De forma análoga, la ausencia de un desembolso relacionado no excluye que una partida cumpla la definición de activo. Los activos pueden incluir, por ejemplo, derechos que un gobierno ha concedido a la entidad sin costo o que han sido donados a la entidad por un tercero.

Control

- 4.19 El control vincula un recurso económico con una entidad. La evaluación de si existe control ayuda a identificar el recurso económico que contabiliza la entidad. Por ejemplo, una entidad puede controlar una parte proporcional de una propiedad inmobiliaria sin controlar la totalidad de los derechos que surgen de la propiedad de dicho elemento. En estos casos, el activo de la entidad es su participación en la propiedad que controla, no los derechos que surgen de poseer la propiedad en su totalidad, la cual no controla.

- 4.20 Una entidad controla un recurso económico si tiene la capacidad presente de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios económicos que pueden proceder de éste. El control incluye la capacidad presente de impedir que terceros dirijan el uso del recurso económico y la obtención de los beneficios económicos que pueden proceder de éste. De ello se deduce que, si una parte controla un recurso económico, ningún tercero controla ese recurso.
- 4.21 Una entidad tiene la capacidad presente de dirigir el uso de un recurso económico si tiene el derecho a utilizar ese recurso económico en sus actividades, o de permitir que un tercero utilice para sus actividades dicho recurso económico.
- 4.22 El control de un recurso económico habitualmente surge de la capacidad de exigir los derechos legales. Sin embargo, el control puede surgir también si una entidad tiene otros medios de asegurar que tiene la capacidad presente, y no la tiene un tercero, de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios que pueden proceder de éste. Por ejemplo, una entidad podría controlar un derecho a usar un conocimiento que no es de dominio público si tiene acceso a dicho conocimiento y la capacidad presente de conservarlo en secreto, incluso si no está protegido por una patente registrada.
- 4.23 Para que una entidad controle un recurso económico, los beneficios económicos futuros procedentes del recurso deben ir a la entidad directa o indirectamente en lugar de a un tercero. Este aspecto de control no supone que la entidad pueda asegurar que el recurso producirá beneficios económicos en cualquier circunstancia. Más bien significa que, si el recurso produce beneficios económicos, la entidad es la parte que los obtendrá directa o indirectamente.
- 4.24 La exposición a variaciones significativas en el importe de los beneficios económicos producidos por un recurso económico puede indicar que la entidad controla el recurso. Sin embargo, solo es un factor por considerar en la evaluación global de si existe control.
- 4.25 En ocasiones una parte (un principal) contrata a otra parte (un agente) para que actúe en su nombre y para su beneficio. Por ejemplo, un principal puede contratar a un agente para que acuerde ventas de bienes controlados por el principal. Si un agente tiene en custodia un recurso económico controlado por el principal, ese recurso económico no es un activo del agente. Además, si el agente tiene la obligación de transferir a un tercero un recurso económico controlado por el principal, esa obligación no es un pasivo del agente, porque el recurso económico que sería transferido es el recurso económico del principal, no del agente.

Definición de pasivo

- 4.26 Un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.
- 4.27 Para que exista un pasivo, deben satisfacerse los tres criterios siguientes:
- (a) la entidad tiene una obligación (véanse los párrafos 4.28 a 4.35);
 - (b) la obligación es transferir un recurso económico (véanse los párrafos 4.36 a 4.41); y
 - (c) la obligación es una obligación presente que existe como resultado de sucesos pasados (véanse los párrafos 4.42 a 4.47).

Obligación

- 4.28 El primer criterio para un pasivo es que la entidad tenga una obligación.
- 4.29 Una obligación es un deber o responsabilidad que una entidad no tiene capacidad práctica de evitar. Una obligación siempre es debida a un tercero (o terceros). El tercero (o terceros) podría ser una persona u otra entidad, un grupo de personas o de otras entidades, o una colectividad social. No es necesario conocer la identidad del tercero (o terceros) a quien se debe la obligación.
- 4.30 Si una parte tiene una obligación de transferir un recurso económico, se entiende que un tercero (o terceros) tiene el derecho a recibir ese recurso económico. Sin embargo, un requerimiento para que una parte reconozca un pasivo y lo mida por un importe especificado no supone que el tercero (o terceros) deba reconocer un activo o lo mida por el mismo importe. Por ejemplo, Normas concretas pueden contener criterios de reconocimiento o requerimientos de medición diferentes para el pasivo de una parte y el activo correspondiente del tercero (o terceros) si dichos criterios o requerimientos distintos son consecuencia de decisiones que pretenden seleccionar la información más relevante, que represente fielmente lo que pretende representar.

- 4.31 Muchas obligaciones se establecen por contrato, legislación o medios similares y son legalmente exigibles por la parte (o partes) a quienes se les deben. Las obligaciones pueden también surgir, sin embargo, de las prácticas tradicionales de una entidad, políticas publicadas o declaraciones específicas, si la entidad no tiene la capacidad práctica de actuar de forma incongruente con esas prácticas, políticas o declaraciones. La obligación que surge en estas situaciones se describe, a menudo, como una "obligación implícita".
- 4.32 En algunas situaciones, el deber o la responsabilidad de una entidad de transferir un recurso económico están condicionados a una acción futura concreta que la entidad puede realizar por sí misma. Estas acciones podrían incluir la explotación de un negocio concreto u operar en un mercado concreto en una fecha futura especificada, o ejercer opciones concretas dentro de un contrato. En estas situaciones, la entidad tiene una obligación si no tiene la capacidad práctica de evitar la realización de esa acción.
- 4.33 La conclusión de que es apropiado preparar los estados financieros de una entidad sobre una base de negocio en marcha también implica una conclusión de que la entidad no tiene la capacidad de evitar una transferencia que podría evitarse solo liquidando la entidad o cesando en el negocio.
- 4.34 Los factores usados para evaluar si una entidad tiene la capacidad práctica de evitar la transferencia de un recurso económico pueden depender de la naturaleza del deber o responsabilidad de la entidad. Por ejemplo, en algunos casos, una entidad puede no tener la capacidad práctica de evitar una transferencia si cualquier acción que pudiera tomar para evitarla tuviera consecuencias económicas significativamente más adversas que la transferencia misma. Sin embargo, ni la intención de realizar una transferencia, ni una alta probabilidad de ésta, es razón suficiente para concluir que la entidad no tiene la capacidad práctica de evitar dicha transferencia.
- 4.35 En algunos casos, hay incertidumbre sobre si existe una obligación. Por ejemplo, si un tercero pretende una compensación por un acto de una entidad denunciado por irregularidades, puede haber incertidumbre sobre si ocurrió o no el acto, sobre si la entidad lo cometió o sobre cómo se aplica la ley. Hasta que esa incertidumbre sobre la existencia se resuelva—por ejemplo, mediante sentencia judicial—existirá incertidumbre sobre si la entidad tiene una obligación con el tercero que pretende una compensación y, por consiguiente, si existe un pasivo. (El párrafo 5.14 analiza el reconocimiento de pasivos sobre cuya existencia hay incertidumbre.)

Transferencia de un recurso económico

- 4.36 El segundo criterio para un pasivo es que la obligación sea la transferencia de un recurso económico.
- 4.37 Para satisfacer este criterio, la obligación debe tener el potencial de requerir que la entidad transfiera un recurso económico a un tercero (o a varios terceros). Para que exista ese potencial, no se necesita que sea cierto, ni siquiera probable, que se vaya a requerir que la entidad transfiera un recurso económico—se puede requerir, por ejemplo, la transferencia solo si ocurre un determinado suceso futuro incierto. Solo es necesario que la obligación exista ya y que, en, al menos, una circunstancia, se requiera que la entidad transfiera un recurso económico.
- 4.38 Una obligación puede cumplir la definición de un pasivo incluso si la probabilidad de transferir un recurso económico es baja. No obstante, esa baja probabilidad puede afectar decisiones sobre qué información proporcionar sobre el pasivo y cómo facilitarla, incluyendo decisiones sobre si se reconoce el pasivo (véanse los párrafos 5.15 a 5.17), y cómo medirlo.
- 4.39 Las obligaciones de transferir un recurso económico incluyen, por ejemplo:
- (a) Obligaciones de pagar efectivo.
 - (b) Obligaciones de entregar bienes o prestar servicios.
 - (c) Obligaciones a intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones desfavorables. Estas obligaciones incluyen, por ejemplo, un contrato a término para vender un recurso económico en condiciones que son actualmente desfavorables, o una opción que da derecho a un tercero a comprar un recurso económico de la entidad.
 - (d) Obligaciones de transferir un recurso económico si ocurre un determinado suceso futuro incierto.
 - (e) Obligaciones de emitir un instrumento financiero que obligará a la entidad a transferir un recurso económico.
- 4.40 En lugar de satisfacer una obligación de transferir un recurso económico al tercero que tiene el derecho de recibir ese recurso, las entidades, en ocasiones, deciden, por ejemplo:
- (a) liquidar la obligación negociando su liberación;
 - (b) transferir la obligación a un tercero; o

- (c) sustituir esa obligación de transferir un recurso económico por otra obligación, realizando una nueva transacción.
- 4.41 En las situaciones descritas en el párrafo 4.40, una entidad tiene la obligación de transferir un recurso económico hasta que se ha liquidado, transferido o reemplazado esa obligación.

Obligación presente como resultado de sucesos pasados

- 4.42 El tercer criterio para un pasivo es que la obligación sea una obligación presente que exista como resultado de sucesos pasados.
- 4.43 Una obligación presente existe como resultado de sucesos pasados solo si:
- (a) la entidad ya ha obtenido beneficios económicos o realizado una acción; y
 - (b) como consecuencia, la entidad tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso.
- 4.44 Los beneficios económicos obtenidos podrían incluir, por ejemplo, bienes o servicios. La acción tomada podría incluir, por ejemplo, la explotación de un negocio concreto o la operación en un mercado específico. Si se obtienen los beneficios económicos, o se toma una acción, a lo largo de un período de tiempo, la obligación presente resultante podría acumularse durante ese tiempo.
- 4.45 Si se promulga una nueva legislación, surge una obligación presente solo cuando, como consecuencia de la obtención de los beneficios económicos o de la toma de una acción a la que se aplica esa legislación, una entidad tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso. La promulgación de legislación no es en sí misma suficiente para hacer que una entidad tenga una obligación presente. De forma análoga, la práctica comercial de una entidad, política publicada o documento específico del tipo mencionado en el párrafo 4.31 da lugar a una obligación presente solo cuando, como consecuencia de la obtención de beneficios económicos o de la realización de una acción a la que se aplica esa práctica, política o declaración, la entidad tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso.
- 4.46 Una obligación presente puede existir incluso si la correspondiente transferencia de recursos económicos no puede ser exigible hasta algún momento futuro. Por ejemplo, puede existir ahora un pasivo contractual de pagar efectivo incluso si el contrato no requiere un pago hasta una fecha futura. De forma análoga, puede existir ahora una obligación contractual para que una entidad realice un trabajo en una fecha futura incluso si la contraparte no puede requerir que la entidad realice el trabajo hasta esa fecha futura.
- 4.47 Una entidad no tiene todavía una obligación presente de transferir un recurso económico si no ha satisfecho aún los criterios del párrafo 4.43 es decir, si no ha obtenido todavía los beneficios económicos, o tomado una acción que requeriría o podría requerir que la entidad transfiriera un recurso económico que no se hubiera transferido en otro caso. Por ejemplo, si una entidad ha realizado un contrato para pagar a un empleado un salario a cambio de recibir los servicios del empleado, la entidad no tiene una obligación presente de pagar el salario hasta que haya recibido los servicios del empleado. Antes de que el contrato esté pendiente de ejecutar—la entidad tiene un derecho y obligación combinados de intercambiar salario futuro por servicios futuros del empleado (véanse los párrafos 4.56 a 4.58).

Activos y pasivos

Unidad de cuenta

- 4.48 La unidad de cuenta es el derecho o el grupo de derechos, las obligaciones o el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que aplican los conceptos de reconocimiento y medición.
- 4.49 Una unidad de cuenta se selecciona para un activo o un pasivo al considerar cómo se aplicarán los criterios de reconocimiento y conceptos de medición, a ese activo o pasivo, y a los ingresos y gastos relacionados. En algunas circunstancias, puede ser apropiado seleccionar una unidad de cuenta para el reconocimiento y otra diferente para la medición. Por ejemplo, los contratos pueden, en ocasiones, reconocerse de forma individual, pero medirse como parte de una cartera de contratos. Para la presentación e información a revelar, puede ser necesario agregar o separar los activos, pasivos, ingresos y gastos en sus componentes.
- 4.50 Si una entidad transfiere parte de un activo o parte de un pasivo, la unidad de cuenta puede cambiar en ese momento, de forma tal que el componente transferido y el componente conservado pasen a ser una unidad de cuenta (véanse los párrafos 5.26 a 5.33).

- 4.51 Una unidad de cuenta se selecciona para proporcionar información útil, lo cual supone que:
- (a) la información proporcionada sobre el activo o pasivo, así como sobre los ingresos y gastos relacionados, debe ser relevante. El tratamiento de un grupo de derechos y obligaciones como una unidad de cuenta única puede proporcionar información más relevante que el tratamiento de cada derecho u obligación como una unidad de cuenta individual si, por ejemplo, esos derechos y obligaciones:
 - (i) no pueden ser, o es improbable que sean, sujeto de transacciones separadas;
 - (ii) no pueden caducar o es improbable que lo hagan siguiendo patrones diferentes;
 - (iii) tienen características económicas y riesgos similares y, por ello, es probable que tengan implicaciones parecidas para las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras hacia la entidad o salidas de efectivo netas desde la entidad; o
 - (iv) se usan juntos en las actividades del negocio llevadas a cabo por una entidad para producir flujos de efectivo, y se miden por referencia a estimaciones de sus flujos de efectivo futuros interdependientes.
 - (b) la información proporcionada sobre el activo o pasivo y sobre los ingresos y gastos relacionados deben representar fielmente la esencia de la transacción u otro suceso de los cuales han surgido. Por ello, puede ser necesario tratar los derechos u obligaciones que surgen de fuentes diferentes como una unidad de cuenta única o separar los derechos u obligaciones que surgen de una fuente única (véase el párrafo 4.62). Igualmente, para proporcionar la representación fiel de derechos y obligaciones no relacionados, puede ser necesario reconocerlos y medirlos de forma separada.
- 4.52 Al igual que el costo restringe otras decisiones de la información financiera, también restringe la selección de una unidad de cuenta. Por ello, al seleccionar una unidad de cuenta, es importante considerar si los beneficios de la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros seleccionando esa unidad de cuenta es probable que justifique los costos de proporcionar y utilizar esa información. En general, los costos asociados con el reconocimiento y medición de los activos, pasivos, ingresos y gastos se incrementan a medida que disminuye el tamaño de la unidad de cuenta. Por ello, en general, solo se separan los derechos y obligaciones que tienen la misma procedencia si la información resultante es más útil y los beneficios superan a los costos.
- 4.53 En ocasiones, los derechos y obligaciones surgen de la misma fuente. Por ejemplo, algunos contratos pueden establecer tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes. Si los derechos y obligaciones son interdependientes y no pueden separarse, constituyen un activo o pasivo único inseparable y, por ello, forman una unidad de cuenta individual. Por ejemplo, este es el caso de los contratos pendientes de ejecución (véase el párrafo 4.57). Por el contrario, si los derechos son separables de las obligaciones, puede, en ocasiones, ser apropiado agrupar los derechos por separado de las obligaciones, dando lugar a la identificación de uno o más activos y pasivos separados. En otros casos, puede ser más apropiado agrupar los derechos y obligaciones separables en una partida contable separada única tratándolos como un activo único y un pasivo único.
- 4.54 El tratamiento de un conjunto de derechos y obligaciones como una unidad de cuenta única difiere de la compensación de activos y pasivos (véase el párrafo 7.10).
- 4.55 Las partidas contables separadas posibles incluyen:
- (a) un derecho individual o una obligación individual;
 - (b) todos los derechos, todas las obligaciones o todos los derechos y obligaciones, que surgen de una fuente única, por ejemplo, un contrato;
 - (c) un subgrupo de esos derechos u obligaciones—por ejemplo, un subgrupo de derechos sobre una partida de propiedades, planta y equipo para los que la vida útil y estructura de consumo difieren de los de otros derechos sobre esa partida;
 - (d) un grupo de derechos combinados u obligaciones que surgen de una cartera de elementos similares;
 - (e) un grupo de derechos combinados u obligaciones que surgen de una cartera de partidas diferentes—por ejemplo, una cartera de activos y pasivos a disponer en una sola transacción; y
 - (f) una exposición al riesgo dentro de una cartera de partidas—si una cartera de partidas está sujeta a un riesgo común, algunos aspectos de la contabilización de esa cartera podrían centrarse en la exposición agregada a ese riesgo dentro de la cartera.

Contratos pendientes de ejecución

- 4.56 Un contrato pendiente de ejecución es un contrato, o una parte de un contrato, que está sin realizar en partes iguales—ninguna parte ha cumplido ninguna de sus obligaciones, o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida.
- 4.57 Un contrato pendiente de ejecución establece un derecho y una obligación combinados para intercambiar recursos económicos. El derecho y obligación son interdependientes y no pueden separarse. Por ello, el derecho y la obligación combinados constituyen un activo o pasivo único. La entidad tiene un activo si los términos del intercambio le son favorables en este momento; tiene un pasivo si los términos del intercambio son actualmente desfavorables. Incluir o no un activo o pasivo en los estados financieros depende de los criterios de reconocimiento (véase el Capítulo 5) y de la base de medición (véase el Capítulo 6) seleccionada para ese activo o pasivo incluyendo, cuando sea aplicable, una prueba para determinar si el contrato es oneroso.
- 4.58 En la medida en que una parte cumple sus obligaciones del contrato, el contrato deja de estar pendiente de ejecutar. Si la entidad que informa cumple primero con el contrato, ese desempeño es el suceso que cambia el derecho y la obligación de la entidad que informa de intercambiar recursos económicos por un derecho a recibir un recurso económico. Ese derecho es un activo. Si la otra parte cumple primero con el contrato, ese desempeño es el suceso que cambia el derecho y la obligación de la entidad que informa de intercambiar recursos económicos por una obligación de transferir un recurso económico. Esa obligación es un pasivo.

Esencia de los derechos contractuales y obligaciones contractuales

- 4.59 Los términos de un contrato crean derechos y obligaciones para una entidad que sea parte de ese contrato. Para representar esos derechos y obligaciones, los estados financieros informan sobre su esencia (véase el párrafo 2.12). En algunos casos, la esencia de los derechos y obligaciones es clara, a partir de la forma legal del contrato. En otros casos, los términos del contrato, o de un grupo o serie de contratos, requieren un análisis para identificar la esencia de los derechos y obligaciones.
- 4.60 Se consideran todos los términos en un contrato—de forma explícita o implícita—a menos que carezcan de sustancia. Los términos implícitos podrían incluir, por ejemplo, obligaciones impuestas por ley, tales como obligaciones de garantía legal impuestas a las entidades que celebran contratos para la venta de bienes a clientes.
- 4.61 Los términos que carecen de sustancia se desestiman. Un término carece de sustancia si no tiene un efecto apreciable sobre los aspectos económicos del contrato. Los términos que carecen de sustancia podrían incluir, por ejemplo:
- (a) términos que no obligan a las partes; o
 - (b) derechos, incluyendo opciones, que el tenedor no tendrá la capacidad práctica de ejercitar.
- 4.62 Un grupo o serie de contratos puede lograr, o diseñarse para lograr, un efecto comercial global. Para informar de la esencia de estos contratos, puede ser necesario tratar los derechos y obligaciones que surgen de ese grupo o serie de contratos como una unidad de cuenta individual. Por ejemplo, si los derechos u obligaciones en un contrato invalidan simplemente los derechos u obligaciones de otro contrato realizado al mismo tiempo con la misma contraparte, el efecto combinado es que no crea derechos u obligaciones ninguno de los dos contratos. Por el contrario, si un contrato único crea dos o más conjuntos de derechos y obligaciones, que habrían podido ser creados a través de dos o más contratos separados, una entidad puede necesitar contabilizar cada conjunto como si surgiera de contratos separados, con el fin de representar fielmente los derechos y obligaciones (véanse los párrafos 4.48 a 4.55).

Definición de patrimonio

- 4.63 Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
- 4.64 Los derechos sobre el patrimonio son derechos sobre la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. En otras palabras, son derechos frente a la entidad que no cumplen la definición de pasivo. Estos derechos pueden establecerse mediante contrato, legislación o instrumentos similares, e incluyen (en la medida en que no cumplen la definición de pasivo):
- (a) acciones de varios tipos, emitidas por la entidad; y

- (b) algunas obligaciones para la entidad de emitir otros derechos sobre el patrimonio.
- 4.65 Diferentes clases de derechos sobre el patrimonio, tales como acciones ordinarias y acciones preferentes, pueden conceder a sus tenedores derechos distintos, por ejemplo, derechos a recibir algunos o todos de los siguientes elementos de la entidad:
- (a) dividendos, si la entidad decide pagar dividendos a tenedores que cumplan ciertas condiciones;
 - (b) el producto de satisfacer los derechos sobre el patrimonio, bien en su totalidad, en el momento de la liquidación, o en parte en otros momentos; o
 - (c) otros derechos sobre el patrimonio.
- 4.66 En ocasiones, los requerimientos legales, de regulación o de otro tipo afectan a componentes concretos del patrimonio, tal como al capital en acciones o a las ganancias acumuladas. Por ejemplo, algunos de estos requerimientos permiten que una entidad lleve a cabo distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio solo si tiene suficientes reservas de aquellas que los requerimientos especifican que son distribuibles.
- 4.67 Las actividades de negocio son, a menudo, llevadas a cabo por entidades tales como empresas de propiedad individual, sociedades, fideicomisos o una variada gama de entidades propiedad del gobierno. Los marcos legales y de regulación de tales entidades son, a menudo, diferentes de los que se aplican a las entidades corporativas. Por ejemplo, puede haber algunas, o bien no haber, restricciones sobre la distribución a los tenedores de derechos sobre patrimonio de estas entidades. No obstante, la definición de patrimonio del párrafo 4.63 del *Marco Conceptual* se aplica a todas las entidades que informan.

Definiciones de ingresos y gastos

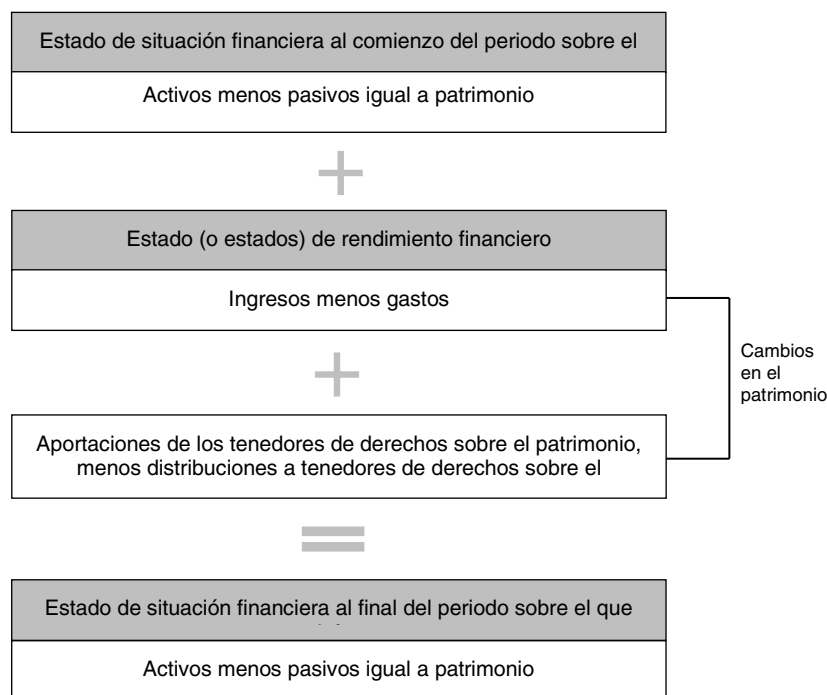
- 4.68 Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
- 4.69 Gastos son disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
- 4.70 De estas definiciones de ingresos y gastos se deduce que las aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio no son ingresos, y las distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio no son gastos.
- 4.71 Los ingresos y gastos son los elementos de los estados financieros que se relacionan con el rendimiento financiero de una entidad. Los usuarios de los estados financieros necesitan información sobre la situación financiera de una entidad y su rendimiento financiero. Por ello, aunque los ingresos y gastos se definen en términos de cambios en los activos y pasivos, la información sobre ingresos y gastos es tan importante como la información sobre activos y pasivos.
- 4.72 Diferentes transacciones y otros sucesos generan ingresos y gastos con distintas características. El suministro de información por separado de ingresos y gastos con características diferentes puede ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender el rendimiento financiero de la entidad (véanse los párrafos 7.14 a 7.19).

*desde el párrafo***CAPÍTULO 5—RECONOCIMIENTO Y BAJA EN CUENTAS**

EL PROCESO DE RECONOCIMIENTO	5.1
CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO	5.6
Relevancia	5.12
Incertidumbre sobre la existencia	5.14
Baja probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos	5.15
Representación fiel	5.18
Incertidumbre en la medición	5.19
Otros factores	5.24
BAJA EN CUENTAS	5.26

El proceso de reconocimiento

- 5.1 El reconocimiento es el proceso de captar, para su inclusión en el estado de situación financiera o en el estado (o estados) del rendimiento financiero, una partida que cumple la definición de uno de los elementos de los estados financieros—un activo, un pasivo, patrimonio, ingresos o gastos. El reconocimiento involucra la representación del elemento en uno de los estados—solo o como parte de otras partidas— en palabras y mediante un importe monetario, y la inclusión de ese importe en uno o más totales del estado correspondiente. El importe por el que un activo, un pasivo o patrimonio se reconoce en el estado de situación financiera se denomina como su "importe en libros".
- 5.2 El estado de situación financiera y el estado (o estados) de rendimiento financiero describen los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad en resúmenes estructurados que se diseñan para hacer la información comparable y comprensible. Una característica importante de las estructuras de esos resúmenes es que los importes reconocidos en un estado se incluyen en los totales y, si procede, subtotales, que vinculen los elementos reconocidos en el estado.
- 5.3 El reconocimiento vincula los elementos, el estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero de la siguiente forma (véase el Diagrama 5.1):
- (a) en el estado de situación financiera al comienzo y final del periodo sobre el que se informa, activos totales menos pasivos totales igualan al patrimonio total; y
 - (b) los cambios reconocidos en el patrimonio durante el periodo sobre el que se informa comprenden:
 - (i) ingresos menos gastos reconocidos en el estado (o estados) del rendimiento financiero; más
 - (ii) aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio, menos distribuciones a tenedores de derechos sobre el patrimonio.
- 5.4 Los estados están vinculados porque el reconocimiento de un elemento (o un cambio en su importe en libros) requiere el reconocimiento o baja en cuentas de uno o más de los otros elementos (o cambios en el importe en libros de uno o más de otros elementos). Por ejemplo:
- (a) el reconocimiento de ingresos tiene lugar al mismo tiempo que:
 - (i) el reconocimiento inicial de un activo, o un incremento en el importe en libros de un activo; o
 - (ii) la baja en cuentas de un pasivo, o una disminución en el importe en libros de un pasivo.
 - (b) el reconocimiento de gastos tiene lugar al mismo tiempo que:
 - (i) el reconocimiento inicial de un pasivo, o un incremento en el importe en libros de un pasivo; o
 - (ii) la baja en cuentas de un activo, o una disminución en el importe en libros de un activo.

Diagrama 5.1: Cómo vincula el reconocimiento los elementos de los estados financieros

- 5.5 El reconocimiento inicial de activos o pasivos que surge de transacciones u otros sucesos puede dar lugar al reconocimiento simultáneo de los ingresos y gastos relacionados. Por ejemplo, la venta de bienes en efectivo da lugar al reconocimiento de un ingreso (por el reconocimiento de un activo—el efectivo) y un gasto (por la baja en cuentas de otro activo—los bienes vendidos). El reconocimiento simultáneo de ingresos y gastos relacionados se denomina, en ocasiones, correlación de costos con ingresos. La aplicación de los conceptos del *Marco Conceptual* conduce a esta correlación cuando se deriva del reconocimiento de cambios en activos y pasivos. Sin embargo, la correlación de costos con ingresos no es un objetivo del *Marco Conceptual*. El *Marco Conceptual* no permite el reconocimiento, en el estado de situación financiera, de partidas que no cumplen la definición de un activo, un pasivo o patrimonio.

Criterios de reconocimiento

- 5.6 Sólo elementos que cumplen la definición de un activo, un pasivo o patrimonio se reconocen en el estado de situación financiera. De forma análoga, solo los elementos que cumplen la definición de ingresos o gastos se reconocen en el estado (o estados) del rendimiento financiero. Sin embargo, no todas las partidas que cumplen la definición de alguno de los elementos se reconocen.
- 5.7 La falta de reconocimiento de una partida que cumple la definición de uno de los elementos hace al estado de situación financiera y al estado (o estados) del rendimiento financiero menos completo y puede excluir información útil de los estados financieros. Por otro lado, en algunas circunstancias, el reconocimiento de algunas partidas que cumplen la definición de uno de los elementos no proporcionaría información útil. Un activo o pasivo se reconoce solo si el reconocimiento de ese activo o pasivo y de cualquier ingreso, gasto o cambios en el patrimonio resultante proporciona a los usuarios de los estados financieros información que es útil, es decir con:
- (a) información relevante sobre el activo o pasivo y sobre los ingresos, gastos o cambios en el patrimonio (véanse los párrafos 5.12 a 5.17); y
 - (b) una representación fiel del activo o pasivo y de los ingresos gastos o cambios en el patrimonio (véanse los párrafos 5.18 y 5.25).
- 5.8 Al igual que el costo condiciona otras decisiones de información financiera, también afecta a las decisiones de reconocimiento. Existe un costo por reconocer un activo o pasivo. Los preparadores de los estados financieros incurren en costos para obtener una medida relevante de un activo o pasivo. Los usuarios de los estados financieros también incurren en costos al analizar e interpretar la información proporcionada. Un activo o pasivo se reconoce si es probable que los beneficios de la información proporcionada a los usuarios

de los estados financieros, mediante ese reconocimiento, es probable que justifique los costos de proporcionar y usar esa información. En algunos casos, los costos de reconocimiento pueden superar a los beneficios.

- 5.9 No es posible definir con precisión cuándo el reconocimiento de un activo o pasivo proporcionará información útil, a los usuarios de los estados financieros, a un costo que no supere sus beneficios. Que una partida sea útil a los usuarios depende de la partida en sí y de los hechos y circunstancias. Por consiguiente, se requiere el juicio para decidir si reconocer una partida y, por ello, los requerimientos de reconocimiento pueden necesitar variar entre y dentro de las Normas.
- 5.10 Al tomar decisiones sobre el reconocimiento, es importante considerar la información que se suministraría en lugar de no reconocer el activo o pasivo en cuestión. Por ejemplo, si no se reconoce un activo cuando se incurre en desembolsos, se reconocería un gasto. A lo largo del tiempo, el reconocimiento del gasto puede, en algunos casos, proporcionar información útil, por ejemplo, información que permita a los usuarios de los estados financieros identificar tendencias.
- 5.11 Incluso si un elemento que cumple la definición de un activo o pasivo no se reconoce, una entidad puede necesitar la provisión de información sobre ese elemento en las notas. Es importante considerar cómo hacer esta información suficientemente visible, con el fin de compensar la ausencia de las partidas del resumen estructurado proporcionado por el estado de situación financiera y, si procede, el estado (o estados) del rendimiento financiero.

Relevancia

- 5.12 La información sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos es relevante para los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, el reconocimiento de un activo o pasivo concreto, así como cualquier ingreso, gasto o cambios en el patrimonio resultantes, puede no siempre proporcionar información relevante. Este es el caso si, por ejemplo:
- (a) es incierto si existe un activo o pasivo (véase el párrafo 5.14); o
 - (b) existe un activo o pasivo, pero la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja (véanse los párrafos 5.15 a 5.17).
- 5.13 La presencia de uno o de los dos factores descritos en el párrafo 5.12 no lleva automáticamente a la conclusión de que la información proporcionada por el reconocimiento carece de relevancia. Más aún, factores distintos de los descritos en el párrafo 5.12 puede también afectar a la conclusión. Puede ser una combinación de factores y no un factor único lo que determina si el reconocimiento proporciona información relevante.

Incertidumbre sobre la existencia

- 5.14 El párrafo 4.13 y 4.35 analizan los casos en los que es incierto si existe un activo o pasivo. En algunos casos, esa incertidumbre, posiblemente combinada con una baja probabilidad de entradas o salidas de beneficios económicos y un excepcionalmente amplio rango de posibles desenlaces, puede significar que el reconocimiento de un activo o pasivo, necesariamente medido por un importe único, no proporcionaría información relevante. Se reconozca o no el activo o pasivo, puede ser necesario proporcionar en los estados financieros información explicativa sobre las incertidumbres asociadas con ello.

Baja probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos

- 5.15 Puede existir un activo o pasivo incluso si la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja (véanse los párrafos 4.15 a 4.38).
- 5.16 Si la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja, la información más relevante sobre el activo o pasivo puede ser la referida a la magnitud de las posibles entradas o salidas, su calendario posible y los factores que afectan la probabilidad de que sucedan unas u otras. La localización habitual de esta información está en las notas.
- 5.17 Incluso si la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja, el reconocimiento del activo o pasivo puede proporcionar información relevante, aparte de la información descrita en el párrafo 5.16. Que sea ese el caso o no puede depender una variedad de factores. Por ejemplo:
- (a) Si se adquiere un activo o se incurre en un pasivo, en una transacción de intercambio en condiciones de mercado, su costo refleja generalmente la probabilidad de una entrada o salida de recursos económicos. Por ello, ese costo puede ser información relevante, y está generalmente

fácilmente disponible. Además, no reconocer el activo o pasivo daría lugar al reconocimiento de gastos o ingresos en el momento del intercambio, lo que puede no ser una representación fiel de la transacción [véase el párrafo 5.25(a)].

- (b) Si surge un activo o pasivo de un suceso que no es una transacción de intercambio, el reconocimiento del activo o pasivo habitualmente da lugar al reconocimiento de ingresos o gastos. Si existe solo una probabilidad baja de que el activo o pasivo dé lugar a una entrada o salida de beneficios económicos, los usuarios de los estados financieros pueden considerar que el reconocimiento del activo e ingreso o del pasivo y gasto no proporciona información relevante.

Representación fiel

- 5.18 El reconocimiento de un activo o pasivo concreto es apropiado si proporciona no solo información relevante, sino también una representación fiel de ese activo o pasivo, así como de cualquier ingreso, gasto o cambios en el patrimonio resultantes. El que pueda proporcionarse una representación fiel podría verse afectado por el nivel de incertidumbre en la medición asociada con el activo o pasivo, o por otros factores.

Incertidumbre en la medición

- 5.19 Para que un activo o pasivo sea reconocido, debe ser medido. En muchos casos, estas medidas deben estimarse y están, por ello, sujetas a incertidumbre en la medición. Como se destaca en el párrafo 2.19, el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de la información financiera y no debilita la utilidad de la información si las estimaciones están descritas y explicadas de forma clara y precisa. Incluso un alto nivel de incertidumbre en la medición no necesariamente impide que una estimación proporcione información útil.
- 5.20 En algunos casos, el nivel de incertidumbre implicado al estimar la medición de un activo o pasivo puede ser tan elevado que podría ser cuestionable si esa estimación proporciona una representación suficientemente fiel de ese activo o pasivo, así como de cualquier ingreso, gasto o cambios en patrimonio resultantes. El nivel de incertidumbre en la medición puede ser tan alto si, por ejemplo, la única forma de estimar esa medición del activo o pasivo es usando técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo y, además, existe una o más de las siguientes circunstancias:
 - (a) El rango de desenlaces posibles es excepcionalmente amplio, y la probabilidad de cada resultado es excepcionalmente difícil de estimar.
 - (b) La medición es excepcionalmente sensible a pequeños cambios en las estimaciones de la probabilidad de desenlaces diferentes—por ejemplo, cuando la probabilidad de las entradas o salidas de efectivo que pueden ocurrir en el futuro es excepcionalmente baja, pero la magnitud de dichas entradas y salidas de efectivo es excepcionalmente alta en caso de que ocurran.
 - (c) La medición del activo o pasivo requiere distribuciones de flujos de efectivo inusualmente difíciles o excepcionalmente subjetivas, que no están únicamente relacionadas con el activo o pasivo que se mide.
- 5.21 En algunos casos, descritos en el párrafo 5.20, la información más útil puede ser la medición que depende de una estimación altamente incierta, acompañada de una descripción de la estimación y una explicación de las incertidumbres que le afectan. Este es especialmente probable que sea el caso si esa medición es la más relevante del activo o pasivo. En otros casos, si esa información no proporcionara una representación suficientemente fiel del activo o pasivo, así como de cualquier ingreso o gasto o cambios en el patrimonio resultantes, la información más útil puede ser una medición diferente (acompañada de las descripciones y explicaciones necesarias) que sea ligeramente menos relevante, pero que esté sujeta a menor incertidumbre en la medición.
- 5.22 En circunstancias concretas, todas las mediciones relevantes de un activo o pasivo que están disponible (o puedan obtenerse) pueden estar sujetas a tal incertidumbre alta en la medición que ninguna proporcionaría información útil sobre el activo o pasivo (y cualquier ingreso, gasto o cambios en patrimonio resultante), incluso si la medida fuera acompañada de una descripción de las estimaciones realizadas al producirla y una explicación de las incertidumbres que afectan esas estimaciones. En esas circunstancias concretas, el activo o pasivo podría no reconocerse.
- 5.23 Se reconozca o no un activo o pasivo, una representación fiel del activo o pasivo puede necesitar incluir información explicativa sobre las incertidumbres asociadas con la medición o existencia del activo o pasivo, o con su resultado—el importe o calendario de las entradas y salidas de beneficios económicos que finalmente procederán de éste (véanse los párrafos 6.60 a 6.62).

Otros factores

- 5.24 La representación fiel de un activo, pasivo, patrimonio, ingreso o gasto reconocido implica no solo el reconocimiento de ese elemento, sino también su medición, así como la presentación e información a revelar de información que le corresponda (véanse los Capítulos 6 y 7).
- 5.25 Por ello, al evaluar si el reconocimiento de un activo o pasivo puede proporcionar una representación fiel del activo o pasivo, es necesario considerar no meramente su descripción y medición en el estado de situación financiera, sino también:
- (a) La descripción de los ingresos, gastos y cambios en el patrimonio resultantes. Por ejemplo, si una entidad adquiere un activo a cambio de una contraprestación, no reconocer el activo daría lugar al reconocimiento de un gasto, lo que reduciría la ganancia y el patrimonio de la entidad. En algunos casos, por ejemplo, si la entidad no consume el activo de forma inmediata, esa forma de proceder podría proporcionar una representación errónea de que la situación financiera de la entidad se ha deteriorado.
 - (b) Si se reconocen los activos y obligaciones relacionados. Si no se reconocen, esta falta de reconocimiento puede crear una incongruencia de reconocimiento (asimetría contable). Eso podría no proporcionar una representación fiel o comprensible del efecto global de la transacción u otro suceso que da lugar al activo o pasivo, incluso si se proporciona información explicativa en las notas.
 - (c) La presentación e información a revelar sobre el activo o pasivo, y los ingresos, gastos o cambios en el patrimonio resultantes. Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario de los estados financieros comprenda el fenómeno económico representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. Por ello, la presentación e información a revelar relacionadas pueden permitir que un importe reconocido forme parte de una representación fiel de un activo, pasivo, patrimonio, ingresos o gastos.

Baja en cuentas

- 5.26 La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo reconocidos del estado de situación financiera de una entidad. Normalmente, la baja en cuentas tiene lugar cuando esa partida no cumple ya la definición de un activo o de un pasivo:
- (a) Para un activo, la baja en cuentas normalmente ocurre cuando la entidad pierde el control de todo o parte del activo reconocido; y
 - (b) para un pasivo la baja en cuentas normalmente ocurre cuando la entidad deja de tener una obligación presente por la totalidad o parte del pasivo reconocido.
- 5.27 Los requerimientos de contabilización para la baja en cuentas pretenden representar fielmente:
- (a) los activos y pasivos que se conserven después de la transacción u otro suceso que conduzca a la baja en cuentas (incluyendo cualquier activo o pasivo adquirido, incurrido o creado como parte de la transacción u otro suceso); y
 - (b) el cambio en los activos y pasivos de la entidad como resultado de esa transacción u otro suceso.
- 5.28 Los objetivos descritos en el párrafo 5.27 normalmente se logran:
- (a) Dando de baja en cuentas los activos o pasivos que han caducado o se han consumido, cobrado, completado o transferido, reconociendo los ingresos y gastos resultantes. En el resto de este capítulo, el término "componente transferido" hace referencia a todos esos activos y pasivos;
 - (b) Continuando el reconocimiento de los activos y pasivos retenidos, denominados como el "componente retenido", si lo hubiera. Ese componente retenido pasa a ser una unidad de cuenta del componente transferido. Por consiguiente, ningún ingreso o gasto se reconoce en el componente retenido como resultado de la baja en cuentas del componente transferido, a menos que la baja en cuentas dé lugar a un cambio en los requerimientos de medición aplicables al componente retenido; y
 - (c) Aplicando uno o más de los procedimientos siguientes, si fuera necesario, para lograr uno o los dos objetivos descritos en el párrafo 5.27:
 - (i) presentando cualquier componente retenido por separado en el estado de situación financiera;

- (ii) presentando por separado en el estado (o estados) del rendimiento financiero los ingresos o gastos reconocidos como resultado de la baja en cuentas del componente transferido; o
 - (iii) proporcionando información explicativa.
- 5.29 En algunos casos, puede parecer que una entidad transfiere un activo o pasivo, pero ese activo o pasivo puede, no obstante, permanecer como un activo o pasivo de la entidad. Por ejemplo:
 - (a) si una entidad ha transferido aparentemente un activo, pero mantiene la exposición a variaciones positivas o negativas en el importe de los beneficios económicos que pueden derivarse del activo; esto, en ocasiones, indica que la entidad puede continuar controlando ese activo (véase el párrafo 4.24); o
 - (b) si una entidad ha transferido un activo a un tercero que mantiene el activo en cualidad de agente de la entidad, el transferidor todavía controla el activo (véase el párrafo 4.25).
- 5.30 En los casos descritos en el párrafo 5.29, la baja en cuentas de ese activo o pasivo no es apropiada porque no lograría ninguno de los objetivos descritos en el párrafo 5.27.
- 5.31 Cuando una entidad deja de tener un componente transferido, la baja en cuentas de éste representa fielmente ese hecho. Sin embargo, en algunos de esos casos, la baja en cuentas puede no representar fielmente la medida en que una transacción cambió los activos o pasivos de la entidad, incluso cuando esté apoyada por uno o más procedimientos descritos en el párrafo 5.28(c). En esos casos, la baja en cuentas del componente transferido puede suponer que la situación financiera de la entidad ha cambiado más significativamente de lo que lo hizo. Esto puede tener lugar, por ejemplo:
 - (a) si una entidad ha transferido un activo y, al mismo tiempo, realizado otra transacción que da lugar a un derecho presente u obligación presente de readquirir el activo. Estos derechos presentes u obligaciones presentes pueden surgir de, por ejemplo, un contrato a término, opciones de venta emitidas o una opción de compra adquirida.
 - (b) Si una entidad ha retenido su exposición a variaciones positivas o negativas significativas en el importe de los beneficios económicos que podrían estar producidas por un componente transferido que la entidad ya no controla.
- 5.32 Si la baja en cuentas no es suficiente para lograr los objetivos descritos en el párrafo 5.27, incluso cuando esté apoyada por uno o más de los procedimientos descritos en el párrafo 5.28(c), esos dos objetivos pueden, en ocasiones, lograrse continuando con el reconocimiento del componente transferido. Esto tiene las siguientes consecuencias:
 - (a) no se reconoce ningún ingreso o gasto sobre el componente retenido o el componente transferido como resultado de la transacción u otro suceso;
 - (b) los recursos recibidos (o pagados) hasta el momento de la transferencia del activo (o pasivo) se tratan como un préstamo recibido (o concedido); y
 - (c) se necesita la presentación separada del componente transferido en el estado de situación financiera, o el suministro de información explicativa, para describir el hecho de que la entidad deja de tener derechos u obligaciones que surgen del componente transferido. De forma análoga, puede ser necesario proporcionar información sobre ingresos y gastos que surgen del componente transferido después de la transferencia.
- 5.33 Un caso en el que surgen problemas con la baja en cuentas es cuando se modifica un contrato de tal forma que se reducen o eliminan derechos u obligaciones existentes. Al decidir la forma de contabilizar las modificaciones de contratos, es necesario considerar qué unidad de cuenta proporciona a los usuarios de los estados financieros la información más útil sobre los activos y pasivos mantenidos después de la modificación, y sobre la forma en que la modificación cambia los activos y pasivos de la entidad:
 - (a) si una modificación de contrato únicamente elimina derechos u obligaciones existentes, se considerará el análisis de los párrafos 5.26 a 5.32 al decidir si dar de baja en cuentas esos derechos u obligaciones;
 - (b) si una modificación de contrato solo añade nuevos derechos u obligaciones es necesario decidir si tratar los derechos u obligaciones añadidos como un activo o pasivo separado, o como parte de esta unidad de cuenta como derechos u obligaciones existentes (véanse los párrafos 4.48 a 4.55); y
 - (c) si una modificación de contrato elimina derechos u obligaciones existentes y añade nuevos derechos u obligaciones, es necesario considerar el efecto separado y combinado de esas modificaciones. En algunos de estos casos, el contrato ha sido modificado en tal medida que, en esencia, la modificación reemplaza el antiguo activo o pasivo por un activo o pasivo nuevo. En

casos de una modificación tan amplia, la entidad puede necesitar dar de baja en cuentas el activo o pasivo original, y reconocer el nuevo activo o pasivo.

*desde el párrafo***CAPÍTULO 6—MEDICIÓN**

INTRODUCCIÓN	6.1
BASES DE MEDICIÓN	6.4
Costo histórico	6.4
Valor corriente	6.10
Valor razonable	6.12
Valor en uso y valor de cumplimiento	6.17
Costo corriente	6.21
INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR BASES DE MEDICIÓN CONCRETAS	6.23
Costo histórico	6.24
Valor corriente	6.32
Valor razonable	6.32
Valor en uso y valor de cumplimiento	6.37
Costo corriente	6.40
FACTORES A CONSIDERAR AL SELECCIONAR UNA BASE DE MEDICIÓN	6.43
Relevancia	6.49
Características del activo o pasivo	6.50
Aportación a los flujos de efectivo futuros	6.54
Representación fiel	6.58
Características cualitativas de mejora y la restricción del costo	6.63
Costo histórico	6.69
Valor corriente	6.72
Factores específicos en la medición inicial	6.77
Más de una base de medición	6.83
MEDICIÓN DEL PATRIMONIO	6.87
TÉCNICAS DE MEDICIÓN BASADAS EN LOS FLUJOS DE EFECTIVO	6.91

Introducción

- 6.1 Los elementos reconocidos en los estados financieros se cuantifican en términos monetarios. Esto requiere la selección de una base de medición. Una base de medición es una característica identificada—por ejemplo, costo histórico, valor razonable o valor de cumplimiento—del elemento que está siendo medido. La aplicación de una base de medición a un activo o pasivo crea una medida para ese activo o pasivo, así como para cualquier ingreso y gasto relacionado.
- 6.2 Es probable que la consideración de las características cualitativas de la información financiera útil, unida a la restricción del costo, den lugar a la selección de bases de medición diferentes para activos, pasivos, ingresos y gastos.
- 6.3 Puede ser necesario, en una Norma, describir cómo implementar la base de medición seleccionada en esa Norma. Esa descripción podría incluir:
- (a) la especificación de las técnicas que puedan o deban usarse para estimar una medida aplicando una base de medición concreta;
 - (b) la especificación de un enfoque de medición simplificado, que es probable que proporcione información similar a la proporcionada por una base de medición preferente; o
 - (c) la explicación de la forma de modificar una base de medición, por ejemplo, excluyendo del valor de cumplimiento de un pasivo el efecto de la posibilidad de que la entidad pueda dejar de cumplir con ese pasivo (riesgo crediticio propio).

Bases de medición

Costo histórico

- 6.4 Las medidas basadas en el costo histórico proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos e ingresos y gastos relacionados, utilizando información procedente, al menos en parte, del precio de la transacción u otro suceso que dio lugar a ellos. A diferencia del valor corriente, el costo histórico no refleja cambios en valores, excepto en la medida en que esos cambios se relacionen con el deterioro del valor de un activo, o un pasivo pasando a ser oneroso [véanse los párrafos 6.7(c) y 6.8(b)].
- 6.5 El costo histórico de un activo cuando se adquiere o crea es el valor de los costos incurridos en su adquisición o creación, que comprende la contraprestación pagada para adquirir o crear el activo, más los costos de transacción. El costo histórico de un pasivo cuando se incurre en él o es tomado es el valor de la contraprestación recibida para incurrir o tomarlo, menos los costos de la transacción.
- 6.6 Cuando se adquiere o crea un activo, o se incurre o asume un pasivo como resultado de un suceso que no es una transacción en términos de mercado (véase el párrafo 6.80), puede no ser posible identificar un costo, o el costo puede no proporcionar información relevante sobre el activo o pasivo. En algunos de estos casos, se usa un valor corriente del activo o pasivo como un costo atribuido en el reconocimiento inicial, y ese costo atribuido se utiliza como punto de partida para la medición posterior a costo histórico.
- 6.7 El costo histórico de un activo se actualiza a lo largo del tiempo para describir, si procede:
- (a) el consumo del total o parte del recurso económico que constituye el activo (depreciación o amortización);
 - (b) los pagos recibidos que extinguen parte o la totalidad del activo;
 - (c) el efecto de los sucesos que causan que parte o la totalidad del costo histórico del activo deja de ser recuperable (deterioro de valor); y
 - (d) la acumulación (devengo) de intereses para reflejar cualquier componente de financiación del activo.
- 6.8 El costo histórico de un pasivo se actualiza a lo largo del tiempo para describir, si procede:
- (a) el cumplimiento de la totalidad o parte de la obligación relacionada con el pasivo, por ejemplo, haciendo pagos que extinguen la totalidad o parte del pasivo, o satisfaciendo una obligación de entregar bienes;

- (b) el efecto de sucesos que incrementan el valor de la obligación de transferir los recursos económicos necesarios para satisfacer el pasivo, en la medida en que se haya convertido en oneroso. Un pasivo es oneroso si el costo histórico deja de ser suficiente para describir la obligación para satisfacerlo; y
 - (c) la acumulación (devengo) de intereses para reflejar cualquier componente de financiación del pasivo.
- 6.9 Una forma de aplicar una base de medición de costo histórico, en el caso de activos financieros y pasivos financieros, es medirlos a costo amortizado. El costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero refleja las estimaciones de flujos de efectivo futuros, descontados a una tasa que se ha determinado en el reconocimiento inicial. Para instrumentos a tasa variable, la tasa descontada se actualiza para reflejar los cambios en la tasa variable. El costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero se actualiza a lo largo del tiempo para describir los cambios posteriores, tales como la acumulación (devengo) de intereses, el deterioro de valor de un activo financiero y los cobros y pagos.

Valor corriente

- 6.10 Las mediciones del valor corriente proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos, e ingresos y gastos relacionados, usando información actualizada para reflejar las condiciones en la fecha de medición. Debido a la continua actualización, los valores corrientes de activos y pasivos reflejan los cambios, desde la fecha de medición anterior, en las estimaciones de flujos de efectivo y otros factores reflejados en los valores corrientes (véanse los párrafos 6.14, 6.15 y 6.20). A diferencia del costo histórico, el valor corriente de un activo o pasivo no procede, ni siquiera en parte, del precio de la transacción o de otro suceso que dio lugar al activo o pasivo.
- 6.11 Las bases de medición de valor corriente incluyen:
- (a) el valor razonable (véanse los párrafos 6.12 a 6.16);
 - (b) el valor en uso para activos y valor de cumplimiento para pasivos (véanse los párrafos 6.17a 6.20); y
 - (c) el costo corriente (véanse los párrafos 6.21 y 6.22).

Valor razonable

- 6.12 Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado, en la fecha de la medición.
- 6.13 El valor razonable refleja la perspectiva de los participantes del mercado—participantes en un mercado al que tiene acceso la entidad. El activo o pasivo se mide usando los mismos supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, en el supuesto de que dichos participantes del mercado actuaran en su mejor interés económico.
- 6.14 En algunos casos, el valor razonable puede determinarse directamente observando precios en un mercado activo. En otros casos, se determina indirectamente usando técnicas de medición, por ejemplo, técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo (véanse los párrafos 6.91 a 6.95), reflejando todos los factores siguientes:
- (a) Estimaciones de los flujos de efectivo futuros.
 - (b) Posibles variaciones en el importe estimado o calendario de los flujos de efectivo futuros para el activo o pasivo que se está midiendo, causadas por la incertidumbre inherente en los flujos de efectivo.
 - (c) El valor temporal del dinero.
 - (d) El precio por soportar la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo (es decir, una prima de riesgo o descuento de riesgo). El precio de soportar esa incertidumbre depende de su magnitud. Esto también refleja el hecho de que los inversores generalmente pagarían menos por un activo (y generalmente requieren más por asumir un pasivo) que tiene flujos de efectivo inciertos que por un activo (o pasivo) cuyos flujos de efectivo son ciertos.
 - (e) Otros factores, por ejemplo, la liquidez, siempre que los participantes del mercado tendrían en cuenta esos factores en las circunstancias señaladas.
- 6.15 Los factores mencionados en los párrafos 6.14(b) y 6.14(d) incluyen la posibilidad de que una contraparte pueda no satisfacer su pasivo a la entidad (riesgo crediticio), o que la entidad pueda no satisfacer su pasivo (riesgo crediticio propio).

- 6.16 Puesto que el valor razonable no procede, ni siquiera en parte, del precio de la transacción o de otro suceso que dio lugar al activo o pasivo, el valor razonable no se incrementa por los costos de transacción incurridos al adquirir el activo y no disminuye por los costos de transacción tenidos cuando se incurrió o asumió el pasivo. Además, el valor razonable no refleja los costos de transacción en los que se incurriría en la disposición final del activo o en la transferencia o liquidación del pasivo.

Valor en uso y valor de cumplimiento

- 6.17 El valor en uso es el valor presente de los flujos de efectivo, o de otros beneficios económicos, que una entidad espera obtener del uso de un activo y de su disposición final. El valor de cumplimiento es el valor presente de los flujos de efectivo o de otros beneficios económicos, que una entidad espera verse obligada a transferir a medida que satisface un pasivo. Los importes de los flujos de efectivo o de otros beneficios económicos incluyen no solo los importes a transferir a la contraparte del pasivo, sino también los importes que la entidad espera verse obligada a transferir a terceros para permitirle satisfacer el pasivo.
- 6.18 Puesto que el valor en uso y el valor de cumplimiento se basan en flujos de efectivo futuros, no incluyen costos de transacción en el momento de la adquisición de un activo o la asunción de un pasivo. Sin embargo, el valor en uso y el valor de cumplimiento incluyen el valor presente de los costos de transacción que una entidad espera incurrir en la disposición final del activo o en la satisfacción del pasivo.
- 6.19 El valor en uso y el valor de cumplimiento reflejan los supuestos específicos de la entidad en lugar de los de los participantes del mercado. En la práctica, puede haber, en ocasiones, poca diferencia entre los supuestos que los participantes del mercado usarían y lo que utiliza una entidad por sí misma.
- 6.20 El valor en uso y el valor de cumplimiento no pueden observarse directamente y se determinan utilizando técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo (véanse los párrafos 6.91 a 6.95). El valor en uso y el valor de cumplimiento reflejan los mismos factores descritos para el valor razonable en el párrafo 6.14, pero desde la perspectiva específica de una entidad, en lugar de una perspectiva de los participantes del mercado.

Costo corriente

- 6.21 El costo corriente de un activo es el costo de un activo equivalente en la fecha de medición, que comprende la contraprestación que se pagaría en la fecha de medición más los costos de transacción en los que se incurriría en esa fecha. El costo corriente de un pasivo es la contraprestación que se recibiría para un pasivo equivalente en la fecha de medición menos los costos de transacción en los que se incurriría en esa fecha. El costo corriente, como el costo histórico, son valores de entrada que reflejan precios en el mercado en el que la entidad adquiriría el activo o incurriría en el pasivo. Por ello, es diferente del valor razonable, valor en uso y valor de cumplimiento, que son valores de salida. Sin embargo, a diferencia del costo histórico, el costo corriente refleja condiciones en la fecha de medición.
- 6.22 En algunos casos el costo corriente no puede determinarse de forma directa observando los precios en un mercado activo y deben determinarse de forma indirecta por otros medios. Por ejemplo, si los precios están disponibles solo para activos nuevos, el costo corriente de un activo usado puede necesitar estimarse ajustando el precio corriente de un activo nuevo para reflejar la edad actual y condición del activo mantenido por la entidad.

Información proporcionada por bases de medición concretas

- 6.23 Al seleccionar una base de medición, es importante considerar la naturaleza de la información que producirá la base de medición en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero. La Tabla 6.1 resume esa información y los párrafos 6.24 a 6.42 proporcionan un análisis adicional.

Costo histórico

- 6.24 La información proporcionada por la medición de un activo o pasivo a costo histórico puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros, porque el costo histórico utiliza información procedente, al menos en parte, del precio de la transacción o de otro suceso que dio lugar al activo o pasivo.
- 6.25 Normalmente, si una entidad adquirió un activo en una transacción reciente en términos de mercado, la entidad espera que el activo proporcionará beneficios económicos suficientes para que la entidad recupere al menos el costo del activo. De forma análoga, si se incurrió o asumió un pasivo como resultado de una

transacción reciente en términos de mercado, la entidad espera que el valor de la obligación de transferir recursos económicos para satisfacer el pasivo, normalmente, no será mayor que el valor de la contraprestación recibida menos costos de transacción. Por ello, la medición de un activo o pasivo a costo histórico en estos casos proporciona información relevante sobre el activo o pasivo y el precio de la transacción que dio lugar a ese activo o pasivo.

- 6.26 Puesto que el costo histórico se reduce para reflejar el consumo de un activo y su deterioro de valor, el importe que se espera recuperar de un activo medido a costo histórico es, al menos, tan grande como su importe en libros. De forma análoga, puesto que el costo histórico de un pasivo se incrementa cuando pasa a ser oneroso, el valor de la obligación de transferir los recursos económicos necesarios para satisfacer el pasivo no es mayor que el importe en libros del pasivo.
- 6.27 Si un activo distinto de un activo financiero se mide a costo histórico, el consumo o venta del activo, o de parte del activo, da lugar a un gasto medido a costo histórico del activo, o de parte del activo, consumido o vendido.
- 6.28 El gasto que surge de la venta de un activo se reconoce al mismo tiempo que se reconoce la contraprestación de esa venta como ingreso. La diferencia entre el ingreso y el gasto es el margen resultante de la venta. Los gastos que surgen del consumo de un activo pueden compararse con el ingreso relacionado para proporcionar información sobre márgenes.
- 6.29 De forma análoga, si se incurrió o asumió un pasivo distinto a un pasivo financiero a cambio de una contraprestación y se mide a costo histórico, la satisfacción de la totalidad o parte del pasivo da lugar a un ingreso medido al valor de la contraprestación recibida por la parte satisfecha. La diferencia entre ese ingreso y el gasto incurrido al satisfacer el pasivo es el margen resultante del cumplimiento.
- 6.30 La información sobre el costo de los activos vendidos o consumidos, incluyendo los bienes y servicios consumidos de forma inmediata (véase el párrafo 4.8), y sobre la contraprestación recibida, puede tener valor predictivo. La información puede usarse como un dato de entrada al predecir futuros márgenes de futuras ventas de bienes (incluyendo bienes no mantenidos actualmente por la entidad) y servicios y, por ello, las perspectivas de la entidad de entradas de efectivo netas futuras. Para evaluar las expectativas de una entidad sobre flujos de efectivo futuros, los usuarios de los estados financieros se centran, a menudo, en perspectivas de la entidad para generar márgenes futuros a lo largo de muchos periodos, no solo en sus perspectivas para generar márgenes de bienes ya mantenidos. Los ingresos y gastos medidos a costo histórico pueden tener también valor confirmatorio porque pueden proporcionar información a los usuarios sobre sus predicciones anteriores de los flujos de efectivo o márgenes. La información sobre el costo de los activos vendidos o consumidos puede ayudar también en una evaluación de la eficiencia y eficacia con que la gestión de la entidad ha descargado sus responsabilidades sobre el uso de los recursos económicos de la entidad.
- 6.31 Por razones similares, la información sobre los intereses acumulados (devengados) sobre activos, y los incurridos por pasivos, medidos a costo amortizado puede tener valor predictivo y confirmatorio.

Valor corriente

Valor razonable

- 6.32 La información proporcionada por la medición de activos y pasivos a valor razonable puede tener valor predictivo porque el valor razonable refleja las expectativas actuales de los participantes del mercado sobre el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. A estas expectativas se les fija precio de forma que reflejen las preferencias de riesgo actuales de los participantes del mercado. Esa información puede tener también valor confirmatorio, proporcionando información sobre expectativas anteriores.
- 6.33 Los ingresos y gastos que reflejan las expectativas actuales de los participantes del mercado pueden tener algún valor predictivo, porque estos ingresos y gastos pueden usarse como datos de entrada al predecir ingresos y gastos futuros. Estos ingresos y gastos pueden ayudar también en una evaluación de la eficiencia y eficacia con que la gestión de la entidad ha descargado sus responsabilidades sobre el uso de los recursos económicos de la entidad.
- 6.34 Un cambio en el valor razonable de un activo o pasivo puede proceder de varios factores identificados en el párrafo 6.14. Cuando esos factores tienen características diferentes, la identificación por separado de los ingresos y gastos que proceden de esos factores puede proporcionar información útil a los usuarios de los estados financieros [véase el párrafo 7.14(b)].

- 6.35 Si una entidad adquiere un activo en un mercado y determina el valor razonable usando precios de diferentes mercados (el mercado en el que la entidad vendería el activo), las diferencias entre los precios en esos dos mercados se reconocen como ingreso cuando se determina el valor razonable por primera vez.
- 6.36 La venta de un activo o transferencia de un pasivo normalmente sería por la contraprestación de un importe similar a su valor razonable, si la transacción ocurriera en el mercado que fue el origen de los precios usados al medir ese valor razonable. En esos casos, si el activo o pasivo se mide a valor razonable, el ingreso neto o gasto neto que surge en el momento de la venta o transferencia sería, habitualmente, pequeño, a menos que el efecto de los costos de transacción sea significativo.

Valor en uso y valor de cumplimiento

- 6.37 El valor en uso proporciona información sobre el valor presente de los flujos de efectivo estimados por el uso de un activo y de su disposición final. Esta información puede tener valor predictivo porque puede usarse al evaluar las perspectivas de las entradas de efectivo futuras.
- 6.38 El valor de cumplimiento proporciona información sobre el valor presente de los flujos de efectivo necesarios estimados para satisfacer un pasivo. Por ello, el valor de cumplimiento puede tener valor predictivo; concretamente informa que el pasivo se satisfará, en lugar de transferirse o liquidarse mediante una negociación.
- 6.39 Las estimaciones actualizadas del valor en uso o del valor de cumplimiento combinadas con información sobre estimaciones del importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros, pueden también tener valor confirmatorio porque proporcionan información sobre estimaciones previas del valor en uso o del valor de cumplimiento.

Costo corriente

- 6.40 La información sobre activos y pasivos medidos a costo corriente puede ser relevante porque éste refleja el costo al que un activo equivalente podría adquirirse o crearse en la fecha de medición o la contraprestación que se recibiría por incurrir en o asumir un pasivo equivalente.
- 6.41 Al igual que el costo histórico, el costo corriente proporciona información sobre el costo de un activo consumido o sobre un ingreso por la satisfacción de pasivos. Esa información puede utilizarse para determinar los márgenes corrientes y puede usarse como un dato de entrada al predecir márgenes futuros. A diferencia del costo histórico, el costo corriente refleja los precios predominantes en el momento de consumo o cumplimiento. Cuando los cambios de precios son significativos, los márgenes basados en el costo corriente pueden ser más útiles para predecir márgenes futuros que los basados en el costo histórico.
- 6.42 Para informar sobre el costo corriente del consumo (o ingreso corriente del cumplimiento), es necesario distinguir el cambio en el importe en libros en el periodo sobre el que se informa en el costo corriente del consumo (o ingreso corriente del cumplimiento), y el efecto de los cambios en los precios. El efecto de un cambio en precios es, en ocasiones, denominado como una "ganancia por tenencia" o "pérdida por tenencia".

Tabla 6.1—Resumen de la información proporcionada por bases de medición concretas

Activos

Estado de situación financiera				
	Costo histórico	Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)	Valor en uso (suposiciones específicas de la entidad) ^(a)	Costo corriente
Importe en libros	Costo histórico (incluyendo costos de transacción), en la medida en que esté sin consumir o cobrar, y es recuperable. (Incluye intereses acumulados (devengados) sobre cualquier componente de financiación.)	El precio que se recibiría al vender el activo (sin deducir los costos de transacción en el momento de la venta o disposición por otra vía).	Valor presente de los flujos de efectivo futuros por el uso del activo y por su disposición final (después de deducir el valor presente de los costos de transacción en el momento de la disposición).	Costo corriente (incluyendo costos de transacción), en la medida en que esté sin consumir o cobrar, y es recuperable.
Estado (o estados) de rendimiento financiero				
Suceso	Costo histórico	Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)	Valor en uso (suposiciones específicas de la entidad)	Costo corriente
Reconocimiento inicial^(b)	—	Diferencia entre la contraprestación pagada y el valor razonable del activo adquirido ^(c) Costos de transacción en el momento de la adquisición del activo.	Diferencia entre la contraprestación pagada y el valor en uso del activo adquirido. Costos de transacción en el momento de la adquisición del activo.	—
Venta o consumo del activo^{(d), (e)}	Gastos igual al costo histórico del activo vendido o consumido. Ingreso recibido. (Podría presentarse bruto o neto.) Gastos por costos de transacción en momento de la venta del activo.	Gastos igual al valor razonable del activo vendido o consumido. Ingreso recibido. (Podría presentarse bruto o neto.) Gastos por costos de transacción en momento de la venta del activo.	Gastos igual al valor en uso del activo vendido o consumido. Ingreso recibido. (Podría presentarse bruto o neto.) Gastos por costos de transacción en momento de la venta del activo.	Gastos igual al costo corriente del activo vendido o consumido. Ingreso recibido. (Podría presentarse bruto o neto.) Gastos por costos de transacción en momento de la venta del activo.
Ingresos por intereses	Ingresos por intereses, a tasas históricas, actualizados si el activo tiene un interés variable.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable. (Podría identificarse por separado.)	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor en uso. (Podría identificarse por separado.)	Ingresos por intereses, tasas corrientes.

Deterioro del valor	Gastos que surgen porque el costo histórico ha dejado de ser recuperable.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable. (Podría identificarse por separado.)	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor en uso. (Podría identificarse por separado.)	Gastos que surgen porque el costo corriente ha dejado de ser recuperable.
Cambios en valor	No reconocido, excepto para reflejar un deterioro de valor. Para activos financieros—ingresos y gastos por cambios en los flujos de efectivo estimados.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor en uso.	Ingresos y gastos que reflejan el efecto de cambios en precios (ganancias por tenencia y pérdidas por tenencia).

(a) Esta columna resume la información proporcionada si el valor en uso se utiliza como una base de medición. Sin embargo, como destaca el párrafo 6.75, el valor en uso puede no ser una base de medición práctica para nuevas mediciones regulares.

(b) Los ingresos y gastos pueden surgir en el momento del reconocimiento inicial de un activo no adquirido en condiciones de mercado.

(c) Los ingresos y gastos pueden surgir si el mercado en el que se adquiere el activo es diferente del mercado del que surgen los precios usados al medir el valor razonable del activo.

(d) El consumo del activo es habitualmente presentado a través del costo de las ventas, depreciación o amortización.

(e) Los ingresos recibidos son, a menudo, igual a la contraprestación recibida, pero dependerán de la base de medición usada para cualquier pasivo relacionado.

Pasivos

Estado de situación financiera				
	Costo histórico	Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)	Valor de cumplimiento (suposiciones específicas de la entidad)	Costo corriente
Importe en libros	La contraprestación recibida (neta de costos de transacción) por asumir la parte no satisfecha del pasivo, incrementada por el exceso de las salidas de efectivo estimadas sobre la contraprestación recibida. (Incluye intereses acumulados (devengados) sobre cualquier componente de financiación.)	El precio que se pagaría por transferir la parte no satisfecha del pasivo (costos de transacción en los que se incurriría por transferirla no incluidos).	El valor presente de los flujos de efectivo futuros que surgirían al satisfacer la parte no satisfecha del pasivo (incluyendo el valor presente de los costos de transacción a incurrir al satisfacerlo o transferirlo).	La contraprestación (neta de costos de transacción) que se recibiría actualmente por asumir la parte no satisfecha del pasivo, incrementada por el exceso de las salidas de efectivo estimadas sobre esa contraprestación.
Estado (o estados) de rendimiento financiero				
Suceso	Costo histórico	Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)	Valor de cumplimiento (suposiciones específicas de la entidad)	Costo corriente
Reconocimiento inicial^(a)	—	Diferencia entre la contraprestación recibida y el valor razonable del pasivo ^(b) Costos de transacción en el momento de incurrir o asumir el pasivo.	Diferencia entre la contraprestación recibida y el valor de cumplimiento del pasivo. Costos de transacción en el momento de incurrir o asumir el pasivo.	—
Estado (o estados) de rendimiento financiero				
Suceso	Costo histórico	Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)	Valor de cumplimiento (suposiciones específicas de la entidad)	Costo corriente
Cumplimiento del pasivo	Ingresos igual al costo histórico del pasivo satisfecho (refleja la contraprestación histórica). Gastos por los costos incurridos en la satisfacción del pasivo.	Ingresos igual al valor razonable del pasivo satisfecho. Gastos por los costos incurridos en la satisfacción del pasivo.	Ingresos igual al valor de cumplimiento del pasivo satisfecho. Gastos por los costos incurridos en la satisfacción del pasivo.	Ingresos igual al costo corriente del pasivo satisfecho (refleja la contraprestación actual). Gastos por los costos incurridos en la satisfacción del pasivo.

	(Podría presentarse bruto o neto.)	(Podría presentarse bruto o neto. Si se presenta bruto, la contraprestación histórica podría presentarse por separado.)	(Podría presentarse bruto o neto. Si se presenta bruto, la contraprestación histórica podría presentarse por separado.)	(Podría presentarse bruto o neto. Si se presenta bruto, la contraprestación histórica podría presentarse por separado.)
Transferencia del pasivo	Ingresos igual al costo histórico del pasivo transferido (refleja la contraprestación histórica). Gastos por costos pagados (incluyendo costos de transacción) para transferir el pasivo. (Podría presentarse bruto o neto.)	Ingresos igual al valor razonable del pasivo transferido. Gastos por costos pagados (incluyendo costos de transacción) para transferir el pasivo. (Podría presentarse bruto o neto.)	Ingresos igual al valor de cumplimiento del pasivo transferido. Gastos por costos pagados (incluyendo costos de transacción) para transferir el pasivo. (Podría presentarse bruto o neto.)	Ingresos igual al costo corriente del pasivo transferido (refleja la contraprestación actual). Gastos por costos pagados (incluyendo costos de transacción) para transferir el pasivo. (Podría presentarse bruto o neto.)
Gastos por intereses	Gastos por intereses, a tasas históricas, actualizados si el pasivo tiene un interés variable.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable. (Podría identificarse por separado.)	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor de cumplimiento. (Podría identificarse por separado.)	Gastos por intereses, a tasas corrientes.
Efecto de sucesos que causan que un pasivo pase a ser oneroso	Gastos igual al exceso de las salidas de efectivo estimadas sobre el costo histórico del pasivo, o un cambio posterior en ese exceso.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable. (Podría identificarse por separado.)	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor de cumplimiento. (Podría identificarse por separado.)	Gastos igual al exceso de las salidas de efectivo estimadas sobre el costo corriente del pasivo, o un cambio posterior en ese exceso.
Cambios en valor	No reconocido excepto en la medida en que el pasivo sea oneroso. Para pasivos financieros—ingresos y gastos por cambios en los flujos de efectivo estimados.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor razonable.	Reflejado en el ingreso y gasto por cambios en el valor de cumplimiento.	Ingresos y gastos que reflejan el efecto de cambios en precios (ganancias por tenencia y pérdidas por tenencia).
(a) Los ingresos y gastos pueden surgir en el momento del reconocimiento inicial de un pasivo incurrido o asumido en condiciones distintas a las de mercado. (b) Los ingresos y gastos pueden surgir si el mercado en el que se incurre o asume el pasivo es diferente del mercado del que surgen los precios usados al medir el valor razonable del pasivo.				

Factores a considerar al seleccionar una base de medición

- 6.43 Al seleccionar una base de medición para un activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados, es necesario considerar la naturaleza de la información que producirá la base de medición en el estado de

situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero (véanse los párrafos 6.23 a 6.42 y la Tabla 6.1), así como otros factores (véanse los párrafos 6.44 a 6.86).

- 6.44 En la mayoría de los casos, ningún factor determinará qué base de medición debe seleccionarse. La importancia relativa de cada factor dependerá de los hechos y circunstancias.
- 6.45 La información proporcionada por una base de medición debe ser útil a los usuarios de los estados financieros. Para lograr esto, la información debe ser relevante y debe representar fielmente lo que pretende representar. Además, la información proporcionada debe, tanto como sea posible, ser comparable, verificable, oportuna y comprensible.
- 6.46 Como explicaba el párrafo 2.21, el proceso más eficiente y eficaz para aplicar las características cualitativas fundamentales consistiría, habitualmente, en identificar la información más relevante sobre un fenómeno económico. Si esa información no está disponible o no puede proporcionarse de forma que represente fielmente el fenómeno económico, se considerará el tipo de información relevante más próximo. Los párrafos 6.49 a 6.76 proporcionan un análisis adicional del papel desempeñado por las características cualitativas en la selección de una base de medición.
- 6.47 El análisis de los párrafos 6.49 a 6.76 se centra en los factores que considerar al seleccionar una base de medición para los activos reconocidos y pasivos reconocidos. Parte de ese análisis puede aplicarse al seleccionar una base de medición para la información proporcionada en las notas, tanto para los elementos reconocidos como para los no reconocidos.
- 6.48 Los párrafos 6.77 a 6.82 tratan factores adicionales a considerar al seleccionar una base de medición en el reconocimiento inicial. Si una base de medición inicial es incongruente con la base de medición posterior, los ingresos y gastos podrían reconocerse, en el momento de la primera medición posterior, solo debido al cambio en la base de medición. El reconocimiento de estos ingresos y gastos puede parecer que representa una transacción u otro suceso cuando, de hecho, no ha ocurrido ningún suceso o transacción. Por ello, la elección de la base de medición, para un activo o un pasivo y los ingresos y gastos relacionados, se determina considerando la medición inicial y la medición posterior.

Relevancia

- 6.49 La relevancia de la información proporcionada por una base de medición para un activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados se ve afectada por:
 - (a) las características del activo o pasivo (véanse los párrafos 6.50 a 6.53); y
 - (b) la forma en que el activo o pasivo contribuye a los flujos de efectivo futuros (véanse los párrafos 6.54 a 6.57).

Características del activo o pasivo

- 6.50 La relevancia de la información proporcionada por una base de medición depende parcialmente de las características del activo o pasivo, en concreto de la variabilidad de los flujos de efectivo y de si el valor del activo o pasivo es sensible a factores de mercado u otros riesgos.
- 6.51 Si el valor de un activo o pasivo es sensible a factores de mercado u otros riesgos, su costo histórico puede diferir de forma significativa de su valor corriente. Por consiguiente, el costo histórico puede no proporcionar información relevante si la información sobre cambios en el valor es importante para los usuarios de los estados financieros. Por ejemplo, el costo amortizado no puede proporcionar información relevante sobre un activo financiero o un pasivo financiero que sea un derivado.
- 6.52 Además, si se usa el costo histórico, los cambios en el valor se presentan no cuando ese valor cambia, sino cuando tiene lugar un suceso tal como la disposición, deterioro de valor o cumplimiento. Esto podría ser incorrectamente interpretado como que conlleva que todos los ingresos y gastos reconocidos en el momento de ese suceso surgieron entonces, en lugar de a lo largo de los periodos durante lo que se mantuvo el activo o pasivo. Más aún, puesto que la medición a costo histórico no proporciona información oportuna sobre cambios en el valor, los ingresos y gastos presentados sobre esa base puede carecer de valor predictivo, así como de valor confirmatorio, por no describir el efecto completo de la exposición de la entidad al riesgo que surge por mantener el activo o pasivo durante el periodo sobre el que se informa.
- 6.53 Los cambios en el valor razonable de un activo o pasivo reflejan los cambios en las expectativas de los participantes del mercado, así como los cambios en sus preferencias de riesgo. Dependiendo de las características del activo o pasivo que se mide y de la naturaleza de las actividades de negocio de la entidad, la información que refleja esos cambios puede no siempre proporcionar valor predictivo o confirmatorio a los usuarios de los estados financieros. Este puede ser el caso cuando las actividades de negocio de la

entidad no implican la venta del activo o la transferencia del pasivo, por ejemplo, si la entidad mantiene activos únicamente para su uso o solo para cobrar flujos de efectivo contractuales o si la entidad debe satisfacer los pasivos por sí misma.

Aportación a los flujos de efectivo futuros

- 6.54 Como se destacó en el párrafo 1.14 algunos recursos económicos producen flujos de efectivo directamente; en otros casos, los recursos económicos se usan en combinación para producir flujos de efectivo de forma indirecta. La forma en que se usan los recursos económicos y, por ello, cómo producen flujos de efectivo los activos y pasivos, depende de la naturaleza de las actividades de negocio realizadas por la entidad.
- 6.55 Cuando una actividad de negocio de una entidad implica el uso de varios recursos económicos que producen flujos de efectivo de forma indirecta, usándose en combinación para producir y comercializar bienes o servicios a los clientes, es probable que el costo histórico o el costo corriente proporcionen información relevante sobre esa actividad. Por ejemplo, las propiedades, planta y equipo se usan habitualmente en combinación con otros recursos económicos de una entidad. De forma análoga, los inventarios, habitualmente, no pueden venderse a un cliente, excepto haciendo un uso extensivo de otros recursos económicos de la entidad (por ejemplo, actividades de producción y comercialización). Los párrafos 6.24 a 6.31 y 6.40 a 6.42, explican cómo la medición de estos activos a costo histórico o a costo corriente puede proporcionar información relevante que puede utilizarse para deducir márgenes logrados durante el periodo.
- 6.56 Para activos y pasivos que producen flujos de efectivo directamente, tales como activos que pueden venderse de forma independiente y sin una penalización económica significativa (por ejemplo, sin interrumpir significativamente la actividad del negocio), la base de medición que proporciona la información más relevante es probable que sea un valor a costo corriente que incorpora estimaciones actuales del importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros.
- 6.57 Cuando una de las actividades de negocio de una entidad implica la gestión de activos financieros y pasivos financieros con el objetivo de recaudar flujos de efectivo contractuales, el costo amortizado puede proporcionar información relevante que puede usarse para determinar el margen del interés acumulado (devengado) sobre los activos y los intereses incurridos sobre los pasivos. Sin embargo, al evaluar si el costo amortizado proporcionará información útil, es también necesario considerar las características del activo financiero o pasivo financiero. El costo amortizado es improbable que proporcione información relevante sobre los flujos de efectivo que dependen de otros factores distintos del principal e intereses.

Representación fiel

- 6.58 Cuando los activos y pasivos están relacionados de alguna forma, el uso de bases de medición distintas para esos activos y pasivos puede crear una incongruencia de medición (asimetría contable). Si los estados financieros contienen incongruencias de medición, esos estados financieros pueden no representar fielmente algunos aspectos de la situación financiera y rendimiento financiero de la entidad. Por consiguiente, en algunas circunstancias, el uso de la misma base de medición para activos y pasivos relacionados puede proporcionar a los usuarios de los estados financieros información que sea más útil que la que procedería del uso de bases de medición diferentes. Esto puede ser particularmente probable cuando los flujos de efectivo procedentes de un activo o pasivo están directamente vinculados a los flujos de efectivo de otro activo o pasivo.
- 6.59 Como se destacó en los párrafos 2.13 y 2.18, aunque una representación perfectamente fiel está libre de error, esto no significa que esas medidas deban ser perfectamente precisas en todos los aspectos.
- 6.60 Cuando una medida no puede determinarse directamente observando los precios en un mercado activo y debe, en su lugar, estimarse surge la incertidumbre en la medición. El nivel de incertidumbre en la medición asociado con una base de medición concreta puede afectar si la información proporcionada por esa base de medición facilita una representación fiel de la situación financiera y rendimiento financiero de una entidad. Un alto nivel de incertidumbre en la medición no impide, necesariamente, el uso de una base de medición que proporcione información relevante. Sin embargo, en algunos casos, el nivel de incertidumbre en la medición es tan alto que la información proporcionada por una base de medición puede no proporcionar una representación suficientemente fiel (véase el párrafo 2.22). En estos casos, es apropiado considerar la selección de una base de medición diferente que diera lugar también a información relevante.
- 6.61 La incertidumbre en la medición es distinta de la incertidumbre sobre el desenlace y de la incertidumbre sobre la existencia:

- (a) La incertidumbre sobre el desenlace surge cuando existe incertidumbre sobre el importe o calendario de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que procederán de un activo o pasivo.
 - (b) La incertidumbre sobre la existencia surge cuando es incierto si existe un activo o un pasivo. Los párrafos 5.12 a 5.14 analizan cómo la incertidumbre sobre la existencia puede afectar las decisiones sobre si una entidad reconoce un activo o pasivo cuando es incierto que ese activo o pasivo exista.
- 6.62 La presencia de incertidumbre sobre el desenlace o de incertidumbre sobre la existencia puede, en ocasiones, contribuir a la incertidumbre en la medición. Sin embargo, la incertidumbre sobre el desenlace o incertidumbre sobre la existencia no necesariamente da lugar a incertidumbre en la medición. Por ejemplo, si el valor razonable de un activo puede determinarse observando los precios en un mercado activo, no se asocia ninguna incertidumbre en la medición con la medición de ese valor razonable, incluso si es incierto cuánto efectivo proporcionará finalmente el activo y, por ello, exista incertidumbre sobre el desenlace.

Características cualitativas de mejora y la restricción del costo

- 6.63 Las características cualitativas de mejora sobre la comparabilidad, comprensibilidad y verificabilidad, y la restricción del costo, tienen implicaciones para la selección de una base de medición. Los siguientes párrafos analizan esas implicaciones. Los párrafos 6.69 a 6.76 analizan implicaciones adicionales a bases de medición concretas. La característica cualitativa de mejora de la oportunidad no tiene implicaciones específicas para la medición.
- 6.64 Al igual que el costo restringe otras decisiones de la información financiera, también restringe la selección de una base de medición. Por ello, al seleccionar una base de medición, es importante considerar si resulta probable que los beneficios de la información, proporcionada a los usuarios de los estados financieros por esa base de medición, justifiquen los costos de proporcionar y utilizar esa información.
- 6.65 Por consiguiente, el uso de las mismas bases de medición para los mismos elementos, ya sea de un periodo a otro dentro de una entidad que informa o de un solo periodo entre entidades, puede ayudar a hacer los estados financieros más comparables.
- 6.66 Un cambio en la base de medición puede hacer los estados financieros menos comprensibles. Sin embargo, un cambio puede justificarse si otros factores pueden tener más peso que la reducción en comprensibilidad; por ejemplo, si el cambio da lugar a información más relevante. Si se realiza un cambio, los usuarios de los estados financieros pueden necesitar información explicativa que les permita comprender el efecto de dicho cambio.
- 6.67 La comprensibilidad depende parcialmente de cuántas bases de medición se usan y de si estas cambian a lo largo del tiempo. En general, si se usan más bases de medición en un conjunto de estados financieros, la información resultante pasa a ser más compleja (y, por ello, menos comprensible), y los totales y subtotales del estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero pasan a ser menos significativos. Sin embargo, podría ser apropiado usar más bases de medición si eso fuera necesario para proporcionar información útil.
- 6.68 La verificabilidad se mejora con el uso de bases de medición que dan lugar a medidas que pueden ser corroboradas de forma independiente, ya sea directamente, por ejemplo, observando precios, o indirectamente, por ejemplo, mediante la comprobación de los datos de entrada a un modelo. Si una medición no puede verificarse, los usuarios de los estados financieros pueden necesitar información explicativa que les permita comprender cómo se determinó esa medición. En algunos de estos casos, puede ser necesario especificar el uso de una base de medición diferente.

Costo histórico

- 6.69 En muchas situaciones, es más simple, y por ello, menos costoso, medir el costo histórico que el valor corriente. Además, las medidas determinadas aplicando la base de medición del costo histórico son, generalmente, bien comprendidas y, en muchos casos, verificables.
- 6.70 Sin embargo, la estimación del consumo y la identificación y medición de las pérdidas por deterioro de valor o de los pasivos onerosos puede ser subjetiva. Por ello, el costo histórico de un activo o pasivo puede, en ocasiones, ser tan difícil de medir o verificar como un valor corriente.
- 6.71 Con el uso de una base de medición del costo histórico, los activos o pasivos idénticos que se adquieren o se incurren en momentos distintos pueden presentarse en los estados financieros por importes muy diferentes. Esto puede reducir la comparabilidad, de un periodo a otro para una entidad que informa y de un solo periodo entre entidades.

Valor corriente

- 6.72 Puesto que el valor razonable se determina desde la perspectiva de los participantes del mercado, no desde la perspectiva específica de una entidad, y es independiente de cuándo se adquirió el activo o se incurrió en el pasivo, activos y pasivos idénticos medidos a valor razonable se medirán, en principio, por el mismo importe por entidades que tengan acceso a los mismos mercados. Esto puede mejorar la comparabilidad, de un periodo a otro para una entidad que informa y en un solo periodo entre entidades. Por el contrario, puesto que el valor en uso y el valor de cumplimiento reflejan la perspectiva específica de una entidad, esas mediciones podrían diferir para activos y pasivos idénticos en entidades distintas. Esas diferencias pueden reducir la comparabilidad, concretamente si los activos o pasivos contribuyen a los flujos de efectivo de una forma similar.
- 6.73 Si el valor razonable de un activo o pasivo puede determinarse directamente observando los precios en un mercado activo, el proceso de medición del valor razonable es de bajo costo, simple y fácil de comprender; y el valor razonable puede verificarse a través de la observación directa.
- 6.74 Las técnicas de valoración, que incluyen en ocasiones el uso de técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo, pueden ser necesarias para estimar el valor razonable cuando no puede observarse directamente en un mercado activo y son, generalmente, necesarias al determinar el valor en uso y el valor de cumplimiento. Dependiendo de las técnicas usadas:
- (a) la estimación de los datos de entrada y la aplicación de la técnica de valoración pueden ser costosas y complejas.
 - (b) los datos de entrada del proceso pueden ser subjetivos y puede ser difícil verificar los datos de entrada y la validez del proceso mismo. Por consiguiente, las medidas de activos o pasivos pueden diferir. Eso reduciría la comparabilidad.
- 6.75 En muchos casos, el valor en uso no puede determinarse de forma significativa para un activo individual que se usa en combinación con otros activos. En su lugar, el valor en uso se determina para un grupo de activos y el resultado puede, entonces, necesitar ser asignado a activos individuales. Este proceso puede ser subjetivo y arbitrario. Además, las estimaciones del valor en uso para un activo pueden reflejar inadvertidamente el efecto de sinergias con otros activos del grupo. Por ello, la determinación del valor en uso de un activo usado en combinación con otros activos puede ser un proceso costoso y su complejidad y subjetividad reducen la verificabilidad. Por estas razones, el valor en uso puede no ser una base de medición práctica para las nuevas mediciones que se hagan de forma regular para estos activos. Sin embargo, puede ser útil para nuevas mediciones ocasionales de activos, por ejemplo, cuando se usa en una prueba de deterioro de valor para determinar si el costo histórico es totalmente recuperable.
- 6.76 Con el uso de una base de medición del costo corriente, los activos o pasivos idénticos que se adquieren o se incurren en momentos distintos se presentan en los estados financieros por los mismos importes. Esto puede mejorar la comparabilidad, de un periodo a otro para una entidad que informa y en un solo periodo entre entidades. Sin embargo, la determinación del costo corriente puede ser compleja, subjetiva y costosa. Por ejemplo, como se destacó en el párrafo 6.22, puede ser necesario estimar el costo corriente de un activo ajustando el precio corriente de un activo nuevo para reflejar la edad actual y condición del activo mantenido por la entidad. Además, debido a los cambios en tecnología y cambios en las prácticas de negocio, muchos activos no se sustituirían con activos idénticos. Por ello, se requeriría un ajuste subjetivo adicional al precio corriente de un activo nuevo para estimar el costo corriente de un activo equivalente al activo existente. Asimismo, la separación de los cambios en los importes en libros a costo corriente entre el costo corriente del consumo y el efecto de los cambios en precios (véase el párrafo 6.42) puede ser complejo y requerir el uso de supuestos arbitrarios. Debido a estas dificultades, las medidas a costo corriente pueden carecer de verificabilidad y comprensibilidad.

Factores específicos en la medición inicial

- 6.77 Los párrafos 6.43 a 6.76 tratan los factores que considerar al seleccionar una base de medición, tanto en el reconocimiento inicial como posteriormente. Los párrafos 6.78 a 6.82 tratan algunos factores adicionales a considerar en el reconocimiento inicial.
- 6.78 En el reconocimiento inicial, el costo de un activo adquirido o un pasivo incurrido, como resultado de un suceso que es una transacción en condiciones de mercado, es normalmente similar a su valor razonable en esa fecha, a menos que los costos de transacción sean significativos. No obstante, incluso si los dos importes son similares, es necesario describir qué base de medición se usa en el reconocimiento inicial. Si, posteriormente, se va a usar el costo histórico, esa base de medición es también apropiada en el reconocimiento inicial. De forma análoga, si, un costo corriente se va a utilizar posteriormente, es también normalmente apropiado en el reconocimiento inicial. El uso de la misma base de medición para el

reconocimiento inicial y la medición posterior evita el reconocimiento de los ingresos o gastos que, en el momento de la primera medición posterior, surgen debido únicamente al cambio en la base de medición (véase el párrafo 6.48).

- 6.79 Cuando una entidad adquiere un activo o incurre en un pasivo, a cambio de transferir otro activo o pasivo como resultado de una transacción en condiciones de mercado, la medida inicial del activo adquirido o el pasivo incurrido determina si cualquier ingreso o gasto surge de la transacción. Cuando un activo o pasivo se mide al costo, no surge ningún ingreso o gasto en el reconocimiento inicial, a menos que los ingresos o gastos procedan de la baja en cuentas del activo o pasivo transferido, o bien que el activo esté deteriorado o el pasivo sea oneroso.
- 6.80 Los activos pueden adquirirse o los pasivos pueden incurrirse, como resultado de un suceso que sea una transacción en condiciones de mercado. Por ejemplo:
- (a) el precio de transacción puede verse afectado por las relaciones entre las partes o por problemas financieros u otra forma de presión de una de las partes;
 - (b) un activo puede concederse a la entidad sin costo por un gobierno o haber sido donado a la entidad por un tercero;
 - (c) un pasivo puede imponerse por legislación o regulación; o
 - (d) un pasivo para pagar una compensación o una penalización puede surgir de una actuación irregular.
- 6.81 En estos casos, la medición del activo adquirido, o del pasivo incurrido, a su costo histórico puede no proporcionar una representación fiel de los activos y pasivos de la entidad y de cualquier ingreso o gasto que surja de la transacción u otro suceso. Por ello, puede ser apropiado medir el activo adquirido, o el pasivo incurrido, al costo atribuido, como se describe en el párrafo 6.6. Todas las diferencias entre ese costo atribuido y cualquier consideración entregada o recibida se reconocerían como ingreso o gasto en el reconocimiento inicial.
- 6.82 Cuando los activos se adquieren, o se incurre en pasivos, como resultado de un suceso que no es una transacción en condiciones de mercado, necesitan identificarse y considerarse todos los aspectos relevantes de la transacción u otro suceso. Por ejemplo, puede ser necesario reconocer otros activos, otros pasivos, aportaciones de los tenedores de patrimonio, derechos de los acreedores o distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio para representar fielmente la esencia del efecto de la transacción u otro suceso sobre la situación financiera de la entidad (véanse los párrafos 4.59 a 4.62) y cualquier efecto relacionado sobre el rendimiento financiero de la entidad.

Más de una base de medición

- 6.83 En algunas ocasiones, la consideración de los factores descritos en los párrafos 6.43 a 6.76 puede llevar a la conclusión de que se necesita más de una base de medición para un activo o pasivo, así como para los ingresos y gastos relacionados, con el fin de proporcionar información relevante que represente fielmente la situación financiera de la entidad y su rendimiento financiero.
- 6.84 En muchos casos, la forma más comprensible de proporcionar esa información es:
- (a) utilizar una base de medición única tanto para el activo o pasivo en el estado de situación financiera como para los ingresos y gastos relacionados en el estado (o estados) del rendimiento financiero; y
 - (b) proporcionar en las notas información adicional aplicando una base de medición diferente.
- 6.85 Sin embargo, en algunos casos, esa información es más relevante, o da lugar a una representación más fiel de la situación financiera de la entidad y su rendimiento financiero, a través del uso de:
- (a) una base de medición de un valor corriente para el activo o el pasivo en el estado de situación financiera; y
 - (b) una base de medición diferente para los ingresos y gastos relacionados en el estado del resultado del periodo¹⁰(véanse el párrafos 7.17 y 7.18).
- Al seleccionar esas bases de medición, es necesario considerar los factores analizados en los párrafos 6.43 a 6.76.

¹⁰ El *Marco Conceptual* no especifica si el estado (o estados) del rendimiento financiero comprende un solo o dos estados. El *Marco Conceptual* utiliza el término "estado del resultado del periodo" tanto para referirse a un estado separado, como para designar una sección separada dentro de un estado único de rendimiento financiero.

- 6.86 En estos casos, los ingresos totales y los gastos totales que surgen en el periodo desde el cambio en el valor corriente del activo o pasivo se separan y clasifican (véanse los párrafos 7.14 a 7.19) de forma que:
- (a) el estado del resultado del periodo incluye los ingresos y gastos medidos aplicando la base de medición seleccionada para ese estado; y
 - (b) el otro resultado integral incluye todos los ingresos o gastos restantes. En consecuencia, el otro ingreso integral acumulado relacionado con ese activo o pasivo es igual a la diferencia entre:
 - (i) el importe en libros del activo o el pasivo en el estado de situación financiera; y
 - (ii) el importe en libros que habría sido determinado aplicando la base de medición seleccionada para el estado del resultado del periodo.

Medición del patrimonio

- 6.87 El importe en libros total del patrimonio (patrimonio total) no se mide directamente. Es igual al total del importe en libros de todos los activos reconocidos menos el total de los importes en libros de todos los pasivos reconocidos.
- 6.88 Puesto que los estados financieros con propósito general no están diseñados para mostrar el valor de una entidad, el importe en libros total del patrimonio no será igual, generalmente, a:
- (a) el valor de mercado agregado de los derechos sobre el patrimonio sobre la entidad;
 - (b) el importe que podría obtenerse por la venta de la entidad como un todo, bajo la hipótesis de negocio en marcha; o
 - (c) el importe que podría obtenerse por la venta de todos los activos de la entidad y la liquidación de todos sus pasivos.
- 6.89 Aunque el patrimonio total no se mide directamente, puede ser apropiado medir directamente el importe en libros de algunas clases individuales de patrimonio (véase el párrafo 4.65), así como algunos componentes de patrimonio (véase el párrafo 4.66). No obstante, puesto que el patrimonio total se mide como un residuo, al menos una clase dentro del patrimonio no puede medirse directamente. De forma análoga, al menos un componente de patrimonio no puede medirse directamente.
- 6.90 El importe en libros total de una clase individual de patrimonio o componente de patrimonio es normalmente positiva, pero puede ser negativa en algunas circunstancias. De forma análoga, el patrimonio total es generalmente positivo, pero puede ser negativo, dependiendo de qué activos y pasivos se reconocen y de cómo se miden.

Técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo

- 6.91 En algunas ocasiones, una medida no puede ser observada directamente. En algunos de estos casos, una forma de estimar la medida es usando técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo. Estas técnicas no son bases de medición. Son técnicas usadas al aplicar una base de medición. Por ello, al utilizar esta técnica, es necesario identificar qué base de medición se usa y la medida en que la técnica refleja los factores aplicables a esa base de medición. Por ejemplo, si la base de medición es el valor razonable, los factores aplicables son los descritos en el párrafo 6.14.
- 6.92 Las técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo pueden usarse al aplicar una base de medición modificada, por ejemplo, el valor de cumplimiento modificado para excluir el efecto de la posibilidad de que la entidad pueda dejar de cumplir un pasivo (riesgo crediticio propio). La modificación de las bases de medición puede, en ocasiones, dar lugar a información que es más relevante para los usuarios de los estados financieros o que puede ser menos costosa de producir y de comprender. Sin embargo, las bases de medición modificadas pueden también ser más difícil de comprender para los usuarios de los estados financieros.
- 6.93 La incertidumbre sobre el resultado [véase el párrafo 6.61(a)] surge de las incertidumbres sobre el importe o calendario de los flujos de efectivo futuros. Esas incertidumbres son características importantes de activos y pasivos. Al medir un activo o pasivo por referencia a estimaciones de flujos de efectivo futuros inciertos, un factor a considerar es las posibles variaciones en el importe o el calendario estimados de los flujos de efectivo [véase el párrafo 6.14(b)]. Esas variaciones se consideran al seleccionar un único importe dentro del rango de flujos de efectivo posibles. El importe seleccionado es en sí mismo, en ocasiones, el importe de un desenlace posible, pero esto no es siempre el caso. El importe que proporciona la información más

relevante es habitualmente uno que procede de la parte central del rango (una estimación central). Estimaciones centrales diferentes proporcionan información distinta. Por ejemplo:

- (a) El valor esperado (el promedio ponderado de la probabilidad, también conocida como media estadística) refleja el rango total de desenlaces posibles y concede más peso a los que sean más probables. El valor esperado no pretende predecir la entrada o salida final de efectivo u otros beneficios económicos procedentes de ese activo o pasivo.
 - (b) El importe máximo que es más probable que ocurra a que no ocurra (similar a la media estadística) indica que la probabilidad de una pérdida posterior no es mayor del 50% y que la probabilidad de una ganancia posterior es mayor del 50%.
 - (c) El resultado más probable (el modo estadístico) es la entrada o salida última más probable que surge de un activo o pasivo.
- 6.94 Una estimación central depende de estimaciones de los flujos de efectivo futuros y de las posibles variaciones en sus importes o calendario. No capta el precio por tener la incertidumbre que el último resultado pueda diferir de esa estimación central [que es el factor descrito en el párrafo 6.14(d)].
- 6.95 Ninguna estimación central proporciona información completa sobre el rango de desenlaces posibles. Por ello, los usuarios pueden necesitar información sobre el rango de resultados posibles.

*desde el párrafo***CAPÍTULO 7—PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR**

PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR COMO HERRAMIENTAS DE COMUNICACIÓN	7.1
OBJETIVOS Y PRINCIPIOS DE PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR	7.4
CLASIFICACIÓN	7.7
Clasificación de activos y pasivos	7.9
Compensación	7.10
Clasificación del patrimonio	7.12
Clasificación de ingresos y gastos	7.14
Estado del resultado del periodo y otro resultado integral	7.15
AGREGACIÓN	7.20

Presentación e información a revelar como herramientas de comunicación

- 7.1 Una entidad que informa comunica la información sobre sus activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos presentando y revelando información en sus estados financieros.
- 7.2 La comunicación efectiva de información en los estados financieros hace que esa información sea más relevante y contribuye a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad. Esta comunicación también mejora la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros. La comunicación efectiva de la información de los estados financieros requiere:
- (a) centrarse en los objetivos y principios de presentación e información a revelar en lugar de centrarse en reglas;
 - (b) clasificar la información de forma que agrupe las partidas similares juntas y las diferentes de forma separada; y
 - (c) agregar información de forma que no se ensombrezca con detalles innecesarios o agregación excesiva.
- 7.3 Al igual que el costo restringe otras decisiones de la información financiera, también restringe decisiones sobre presentación e información a revelar. Por ello, al tomar decisiones sobre presentación e información a revelar, es importante considerar si los beneficios proporcionados a los usuarios de los estados financieros presentando o revelando información específica es probable que justifique los costos de proporcionar y utilizar esa información.

Objetivos y principios de presentación e información a revelar

- 7.4 Para facilitar la comunicación efectiva de información en los estados financieros, al desarrollar los requerimientos de presentación e información a revelar en las Normas es necesario un equilibrio entre:
- (a) dar a las entidades la flexibilidad de proporcionar información relevante que represente fielmente los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad; y
 - (b) requerir información que sea comparable de un periodo a otro para una entidad que informa y dentro del mismo periodo sobre el que se informa entre entidades.
- 7.5 La introducción de los objetivos de presentación e información a revelar en las Normas apoya la comunicación efectiva en los estados financieros, porque estos objetivos ayudan a las entidades a identificar la información útil y a decidir cómo comunicar esa información de la forma más eficaz.
- 7.6 La comunicación eficaz en los estados financieros es también favorecida considerando los siguientes principios:
- (a) la información específica de la entidad es más útil que las descripciones estandarizadas, algunas veces denominadas como "estereotipos"; y
 - (b) la duplicidad de información en partes diferentes de los estados financieros es habitualmente innecesaria y puede hacer los estados financieros menos comprensibles.

Clasificación

- 7.7 La clasificación es la organización de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos sobre la base de las características compartidas a efectos de presentación e información a revelar. Estas características incluyen—pero no se limitan a—la naturaleza de la partida, su papel (función) dentro de las actividades de negocio llevadas a cabo por la entidad y la forma de medirla.
- 7.8 La clasificación conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos diferentes puede ensombrear información relevante, reducir la comprensibilidad y comparabilidad y, además, puede no proporcionar una representación fiel de lo que se pretende representar.

Clasificación de activos y pasivos

- 7.9 La clasificación se aplica a la unidad de cuenta seleccionada para un activo o pasivo (véanse los párrafos 4.48 a 4.55). Sin embargo, puede ser, en ocasiones, apropiado separar un activo o un pasivo en componentes que tengan diferentes características y clasificar dichos componentes por separado. Eso sería apropiado cuando la clasificación de los componentes por separado mejore la utilidad de la información financiera resultante. Por ejemplo, podría ser apropiado separar un activo o pasivo en componentes corrientes y no corrientes, procediendo a clasificar dichos componentes por separado.

Compensación

- 7.10 La compensación ocurre cuando una entidad, reconoce y mide un activo y un pasivo como dos unidades de cuenta separadas, pero los agrupa en el estado de situación financiera por un importe neto único. La compensación clasifica partidas diferentes juntas y, por ello, generalmente no es apropiada.
- 7.11 La compensación de activos y pasivos difiere de tratar un conjunto de derechos y obligaciones como una unidad de cuenta (véase los párrafos 4.48 a 4.55).

Clasificación del patrimonio

- 7.12 Para proporcionar información útil, puede ser necesario clasificar los derechos sobre el patrimonio por separado si tienen características diferentes (véase el párrafo 4.65).
- 7.13 De forma análoga, para proporcionar información útil puede ser necesario clasificar los componentes de patrimonio por separado si algunos de ellos están sujetos a requerimientos concretos de carácter legal, de regulación o de otro tipo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, se permite que una entidad lleve a cabo distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio solo si tiene suficientes reservas calificadas como distribuibles (véase el párrafo 4.66). La presentación o revelación por separado de esas reservas puede proporcionar información útil.

Clasificación de ingresos y gastos

- 7.14 La clasificación se aplica a:
- (a) los ingresos y gastos procedentes de la unidad de cuenta seleccionada para un activo o pasivo; o
 - (b) los componentes de estos ingresos y gastos si tienen características diferentes y se identifican por separado. Por ejemplo, un cambio en el valor corriente de un activo puede incluir los efectos de los cambios de valor y la acumulación (devengo) de intereses (véase la Tabla 6.1). Sería apropiado en tal caso clasificar los componentes por separado si, haciéndolo así, mejoraría la utilidad de la información financiera resultante.

Estado del resultado del periodo y otro resultado integral

- 7.15 Los ingresos y gastos se clasifican e incluyen:
- (a) en el estado del resultado del periodo;¹¹ o
 - (b) fuera del estado del resultado del periodo, en otro resultado integral.
- 7.16 El estado del resultado del periodo es la principal fuente de información sobre el rendimiento financiero de una entidad para el periodo sobre el que se informa. Ese estado contiene un total o subtotal del resultado del periodo que ofrece una representación muy resumida del rendimiento financiero de la entidad para el periodo. Numerosos usuarios de los estados financieros incorporan ese total en su análisis como punto de partida, o bien como el principal indicador del rendimiento financiero de la entidad para el periodo. No obstante, la comprensión del rendimiento financiero de una entidad para el periodo requiere un análisis de todos los ingresos y gastos reconocidos —incluyendo los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral—, así como un análisis de otra información incluida en los estados financieros.

¹¹ El *Marco Conceptual* no especifica si el estado (o estados) del rendimiento financiero comprende uno solo o dos estados. El *Marco Conceptual* utiliza el término "estado del resultado del periodo" para referirse a un estado separado y a una sección separada dentro de un estado único de rendimiento financiero. Igualmente, utiliza el término "estado del resultado del periodo total" para referirse a un total del estado separado y a un subtotal de una sección separada dentro de un estado único de rendimiento financiero.

- 7.17 Puesto que el estado del resultado del periodo es la fuente principal de información sobre el rendimiento financiero de una entidad para el periodo, todos los ingresos y gastos se incluirán, en principio, en ese estado. Sin embargo, al desarrollar las Normas, el Consejo puede decidir en circunstancias excepcionales que los ingresos o gastos que surjan de un cambio en el valor corriente de un activo o pasivo se incluyan en otro resultado integral cuando, al hacerlo, se proporcionase información más relevante en el estado del resultado del periodo o una representación más fiel del rendimiento financiero de la entidad para ese periodo.
- 7.18 Los ingresos y gastos que surgen de una base de medición de costo histórico (véase la Tabla 6.1) están incluidos en el estado de resultado del periodo. Ese es también el caso cuando los ingresos y gastos de ese tipo se identifican por separado como componentes de un cambio en el valor corriente de un activo o pasivo. Por ejemplo, si un activo financiero se mide a valor corriente y si los ingresos por intereses se identifican por separado de otros cambios en el valor, ese ingreso por intereses se incluye en el estado de resultado del periodo.
- 7.19 En principio, los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral en un periodo se reclasifican desde otro resultado integral al estado del resultado del periodo en un periodo futuro cuando al hacerlo así da lugar a que el estado de resultado del periodo proporcione información más relevante o proporcione una representación más fiel del rendimiento financiero de la entidad para ese periodo futuro. Sin embargo, si, por ejemplo, no existe una base clara para la identificación del periodo en el que la reclasificación tendría que ese resultado, o el importe que debe reclasificarse, el Consejo puede, al desarrollar las Normas, decidir que los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral no sean reclasificados posteriormente.

Agregación

- 7.20 La agregación es la adición conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.
- 7.21 La agregación hace la información más útil resumiendo un gran volumen de detalle. Sin embargo, la agregación oculta parte de ese detalle. Por ello, necesita encontrarse un equilibrio, de forma tal que la información relevante no se enmascare por un gran importe con detalle insignificante o por una agregación excesiva.
- 7.22 Pueden ser necesarios niveles diferentes de agregación en partes distintas de los estados financieros. Por ejemplo, habitualmente, el estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero proporcionan información resumida y más detallada se facilita en las notas.

desde el párrafo

CAPÍTULO 8—CONCEPTOS DE CAPITAL Y DE MANTENIMIENTO DEL CAPITAL

CONCEPTOS DE CAPITAL	8.1
CONCEPTOS DE MANTENIMIENTO DEL CAPITAL Y LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO	8.3
AJUSTES POR MANTENIMIENTO DEL CAPITAL	8.10

El material incluido en el Capítulo 8 ha sido trasladado sin cambios del Marco Conceptual para la Información Financiera emitido en 2010. Ese Material originalmente aparecía en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros emitido en 1989.

Conceptos de capital

- 8.1 La mayoría de las entidades adoptan un concepto financiero del capital al preparar sus estados financieros. Bajo esta concepción del capital, que se traduce en la consideración del dinero invertido o del poder adquisitivo invertido, capital es sinónimo de activos netos o patrimonio de la entidad. Si, por el contrario, se adopta un concepto físico del capital, que se traduce en la consideración de la capacidad productiva, el capital es la capacidad operativa de la entidad basada, por ejemplo, en el número de unidades producidas diariamente.
- 8.2 La selección del concepto apropiado del capital, por parte de una entidad, debe estar basada en las necesidades de los usuarios de los estados financieros. Por lo tanto, debe adoptarse una concepción financiera del capital si a los usuarios les interesa fundamentalmente el mantenimiento del capital nominal invertido o de la capacidad adquisitiva del capital invertido. Si, por el contrario, la preocupación principal de los usuarios es el mantenimiento de la capacidad productiva de la entidad, debe usarse la concepción física del capital. El concepto elegido indicará el objetivo que se espera obtener al determinar el resultado, incluso aunque puedan existir ciertas dificultades de medición al aplicar, en la práctica, el concepto elegido.

Conceptos de mantenimiento del capital y la determinación del resultado

- 8.3 Los conceptos de capital expuestos en el párrafo 8.1 dan lugar a los siguientes conceptos de mantenimiento del capital:
- (a) *Mantenimiento del capital financiero.* Bajo este concepto se obtiene ganancia sólo si el importe financiero (o monetario) de los activos netos al final del periodo excede al importe financiero (o monetario) de los activos netos al principio ese periodo después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a ellos en ese periodo. El mantenimiento del capital financiero puede ser medido en unidades monetarias nominales o en unidades de poder adquisitivo constante.
 - (b) *Mantenimiento del capital físico.* Bajo este concepto se obtiene ganancia sólo si la capacidad productiva en términos físicos (o capacidad operativa) de la entidad al final del periodo (o los recursos o fondos necesarios para conseguir esa capacidad) excede a la capacidad productiva en términos físicos al principio del periodo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a ellos durante ese periodo.
- 8.4 El concepto de mantenimiento de capital se relaciona con la manera en que una entidad define el capital que quiere mantener. Proporciona la conexión entre los conceptos de capital y los conceptos de ganancia, porque proporciona el punto de referencia para medir esta última; lo cual es un prerrequisito para distinguir entre lo que es rendimiento sobre el capital de una entidad y lo que es recuperación del capital; solo las entradas de activos que excedan las cantidades necesarias para mantener el capital pueden ser consideradas como ganancia, y por tanto como rendimiento del capital. Por ello, la ganancia es el importe residual que queda tras haber deducido de los ingresos los gastos (incluyendo, en su caso, los correspondientes ajustes para mantenimiento del capital). Si los gastos superan a los ingresos, el importe residual es una pérdida.
- 8.5 El concepto de mantenimiento del capital físico exige la adopción del costo corriente como base de la medición contable. Sin embargo, el concepto de mantenimiento del capital financiero no requiere la adopción de una base particular de medición. Bajo esta concepción, la selección de la base de medida depende del tipo de capital financiero que la entidad desee mantener.
- 8.6 La principal diferencia entre los dos conceptos de mantenimiento del capital es el tratamiento de los efectos de los cambios en los precios de los activos y pasivos de la entidad. En términos generales, una entidad ha mantenido su capital si posee un importe equivalente al principio y al final del periodo. Toda cantidad de capital por encima de la requerida para mantener el capital del principio del periodo es ganancia.

- 8.7 Bajo el concepto de mantenimiento del capital financiero, el capital está definido en términos de unidades monetarias nominales, y el resultado es el incremento, en el periodo, del capital monetario nominal. Por tanto, los incrementos de los precios de los activos mantenidos en el periodo, a los que se denomina convencionalmente resultados por tenencia, son conceptualmente ganancias. No pueden, sin embargo, reconocerse como tales hasta que los activos sean intercambiados por medio de una transacción. Cuando el concepto de mantenimiento del capital financiero está definido en términos de unidades de poder adquisitivo constante, el resultado es el incremento, en el periodo, de la capacidad adquisitiva invertida. Por tanto, sólo la parte del incremento en los precios de los activos que exceda del incremento en el nivel general de precios se considera como resultado. El resto del incremento se trata como un ajuste por mantenimiento del capital y, por ello, como una parte del patrimonio.
- 8.8 Bajo el concepto de mantenimiento del capital físico, donde el capital está definido en términos de capacidad productiva física, el resultado es el incremento habido a lo largo del periodo en ese capital. Todos los cambios de precios que afectan a los activos y pasivos de la entidad se consideran como cambios en la medida de su capacidad de producción física; y por tanto son tratados como ajustes por mantenimiento del capital que entran a formar parte del patrimonio, y nunca como ganancia.
- 8.9 El modelo contable utilizado para la preparación de los estados financieros estará determinado por la selección de las bases de medición y del concepto de mantenimiento del capital. Los diferentes modelos contables tienen diferentes grados de relevancia y fiabilidad y, como en otras áreas, la gerencia debe buscar un equilibrio entre estas dos características. Este *Marco Conceptual* es aplicable a una amplia gama de modelos contables, y proporciona una guía para preparar y presentar los estados financieros por medio del modelo escogido. En el momento presente, no hay intención por parte del Consejo de prescribir un modelo particular, salvo en circunstancias excepcionales, tales como las que se dan en entidades que presentan sus estados financieros en la moneda de una economía hiperinflacionaria. No obstante, esta intención será revisada a la vista de la evolución de los acontecimientos mundiales.

Ajustes por mantenimiento del capital

- 8.10 La revaluación o reexpresión del valor de los activos y pasivos da lugar a incrementos o decrementos en el patrimonio. Aun cuando estos incrementos y decrementos cumplan la definición de ingresos y gastos, respectivamente, no son incluidos, dentro del estado de resultados, bajo ciertos conceptos de mantenimiento del capital. En su lugar, estas partidas se incluyen en el patrimonio como ajustes de mantenimiento de capital o reservas de revaluación.

Apéndice

Definiciones de términos

Las siguientes definiciones de términos están extraídas o proceden de los párrafos correspondientes del Marco Conceptual para la Información Financiera.

activo	Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.	MC.4.3
agregación	La adición conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.	MC.7.20
baja en cuentas	La eliminación, ya sea en su totalidad o en parte, de un activo o un pasivo reconocido del estado de situación financiera de una entidad.	MC.5.26
base de medición	Una característica identificada—por ejemplo, costo histórico, valor razonable o valor de cumplimiento—de una partida que está siendo medida.	MC.6.1
características cualitativas de mejora	Una característica cualitativa que hace la información financiera más útil. Las características cualitativas de mejora son comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.	MC.2.4, MC.2.23
características cualitativas fundamentales	Una característica cualitativa fundamental que debe poseer la información financiera para que sea útil para los usuarios principales de los informes financieros con propósito general. Las características cualitativas fundamentales son la relevancia y la representación fiel.	MC.2.4, MC.2.5
clasificación	La organización de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos sobre la base de características compartidas a efectos de presentación e información a revelar.	MC.7.7
compensación	La agrupación de un activo y pasivo que se reconocen y miden como partidas contables separadas en un solo importe en el estado de situación financiera.	MC.7.10
contrato pendiente de ejecución	Un contrato, o una parte de un contrato, que está sin ejecutar por igual—ninguna parte ha cumplido ninguna de sus obligaciones, o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida.	MC.4.56
derecho sobre el patrimonio	Un derecho sobre la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.	MC.4.64
entidad que informa	Una entidad a la que se le requiere, u opta por, preparar estados financieros con propósito de información general.	MC.3.10
estados financieros combinados	Los estados financieros de una entidad que informa que comprenden dos o más entidades que no están todas vinculadas por la relación controladora-subsidiaria.	MC.3.12

estados financieros con propósito de información general	Una forma específica de informes financieros con propósito general que proporciona información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa.	MC.3.2
estados financieros consolidados	Estados financieros de una entidad que informa que comprenden la controladora y sus subsidiarias.	MC.3.11
estados financieros no consolidados	Estados financieros de una entidad que informa formada únicamente la controladora.	MC.3.11
gastos	Disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.	MC.4.69
importe en libros	El importe por el que un activo, un pasivo o patrimonio se reconoce en el estado de situación financiera.	MC.5.1
incertidumbre en la medición	La incertidumbre que surge cuando los importes monetarios de los estados financieros no pueden ser observados directamente y deben, en su lugar, estimarse.	MC.2.19
incertidumbre sobre el desenlace	Incertidumbre sobre el importe o calendario de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que procederán de un activo o pasivo.	MC.6.61
información financiera con propósito general	Un informe que proporciona información financiera sobre los recursos económicos de la entidad que informa, derechos de los acreedores contra la entidad y cambios en dichos recursos económicos y derechos contra la entidad que es útil a los usuarios principales al tomar decisiones relacionadas con la provisión de recursos a la entidad.	MC.1.2, MC.1.12
información financiera útil	La información financiera es útil a los usuarios principales de los informes financieros con propósito general al tomar decisiones relacionadas con la provisión de recursos a la entidad que informa. Para que sea útil, la información financiera debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar.	MC.1.2, MC.2.4
información material o con importancia relativa	Información cuya omisión o inexactitud podría influir en las decisiones que toman los usuarios principales de los informes financieros con propósito general, sobre la base de los informes que proporcionan información financiera sobre una entidad específica que informa.	MC.2.11
ingresos	Son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.	MC.4.68
medida	El resultado de la aplicación de una base de medición a un activo o pasivo y los ingresos y gastos relacionados.	MC.6.1
pasivo	Es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.	MC.4.26
patrimonio	La parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.	MC.4.63

potencial para producir beneficios económicos	Dentro de un recurso económico, una característica que ya exista y que, al menos, en una circunstancia, produciría beneficios económicos para esa entidad más allá de los disponibles para todas las demás partes.	MC.4.14
prudencia	El ejercicio de la cautela cuando se realizan juicios bajo condiciones de incertidumbre. El ejercicio de prudencia significa que los activos e ingresos no están sobrestimados y los pasivos y gastos no están subestimados. Igualmente, el ejercicio de la prudencia no permite la subestimación de activos o ingresos, ni la sobrestimación de pasivos o gastos.	MC.2.16
reconocimiento	El proceso de captar, para su inclusión en el estado de situación financiera o en el estado (o estados) del rendimiento financiero, una partida que cumple la definición de uno de los elementos de los estados financieros—un activo, un pasivo, patrimonio, ingresos o gastos. El reconocimiento involucra la representación del elemento en uno de los estados—solo o como parte de otras partidas— en palabras y mediante un importe monetario, y la inclusión de ese importe en uno o más totales del estado correspondiente.	MC.5.1
recurso económico	Un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.	MC.4.4
transferencia de un recurso económico	La capacidad presente de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios económicos que puede proceder de éste.	MC.4.20
unidad de cuenta	El derecho o el grupo de derechos, las obligaciones o el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que se aplican los conceptos de reconocimiento y medición.	MC.4.48
usuarios (de los informes financieros con propósito general)	Véase usuarios principales (de los informes financieros con propósito general).	—
usuarios principales (de los informes financieros con propósito general)	Inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales.	MC.1.2

Aprobación por el Consejo del *Marco Conceptual para la Información Financiera* emitido en marzo de 2018

El *Marco Conceptual para la Información Financiera* se aprobó para su publicación por 13 de los 14 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. La Sra. Tarca se abstuvo de votar por su reciente nombramiento al Consejo.

Hans Hoogervorst	Presidente
Suzanne Lloyd	Vicepresidenta
Nick Anderson	
Martin Edelmann	
Françoise Flores	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Gary Kabureck	
Jianqiao Lu	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Thomas Scott	
Chungwoo Suh	
Ann Tarca	
Mary Tokar	

Marzo de 2018

Marco Conceptual de las NIIF®
Fundamentos de las Conclusiones

Marco Conceptual para la Información Financiera

IASB®

 IFRS®

**Fundamentos de las Conclusiones
del
Marco Conceptual
para la Información Financiera**

This Basis for Conclusions accompanies the *Conceptual Framework for Financial Reporting* (issued March 2018; see separate booklet) and is issued by the International Accounting Standards Board (Board).

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © 2018 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of IASB® publications may be obtained from the Foundation's Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our web shop at <https://shop.ifrs.org>.

The Spanish translation of this Basis for Conclusions that accompanies the *Conceptual Framework for Financial Reporting* has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the *IFRS for SMEs*® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number FC023235) with its principal office at 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

**Fundamentos de las Conclusiones
del
Marco Conceptual
para la Información Financiera**

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan al *Marco Conceptual para la Información Financiera* (publicado en marzo de 2018; véase el documento por separado) y se publican por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo).

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS (Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de ella, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa civil, penalizaciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe ser sustituta de los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.

Copyright © 2018 IFRS Foundation

Todos los derechos reservados. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para detalles adicionales por favor, contacte con licences@ifrs.org.

Pueden obtenerse copias de las publicaciones del IASB® en el Departamento de Publicaciones de la Fundación. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a publications@ifrs.org o visite nuestra tienda web <http://shop.ifrs.org>.

La traducción al español de estos Fundamentos de las Conclusiones que acompañan al *Marco Conceptual para la Información Financiera* ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo (Marcas) incluyendo 'IAS®', 'IASB®', 'IFRIC®', 'IFRS®', 'el logo IFRS®', 'IFRS for SMEs®', el logo IFRS for SMEs®, el logo en forma de 'hexágono', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' y 'SIC®'. La Fundación tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre sus marcas.

La Fundación es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE. UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

ÍNDICE

*desde párrafo***ESTATUS Y PROPÓSITO DEL MARCO CONCEPTUAL**

HISTORIA DEL PROYECTO	FC0.1
PROPÓSITO	FC0.18
ESTATUS	FC0.21
TRANSICIÓN AL MARCO CONCEPTUAL DE 2018	FC0.27
ACTIVIDADES DE NEGOCIO	FC0.29
IMPLICACIONES DE LA INVERSIÓN A LARGO PLAZO	FC0.34

CAPÍTULO 1—EL OBJETIVO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL

INTRODUCCIÓN	FC1.1
USUARIOS PRINCIPALES	FC1.9
UTILIDAD PARA LA TOMA DE DECISIONES	FC1.27
INFORMACIÓN SOBRE LOS RECURSOS ECONÓMICOS, LOS DERECHOS DE LOS ACREEDORES FRENTE A LA ENTIDAD Y LOS CAMBIOS EN LOS RECURSOS Y DERECHOS DE LOS ACREEDORES DE LA ENTIDAD QUE INFORMA	FC1.44

CAPÍTULO 2—CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL

INTRODUCCIÓN	FC2.1
EL OBJETIVO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y LAS CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL	FC2.5
CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS FUNDAMENTALES Y DE MEJORA	FC2.9
CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS FUNDAMENTALES	FC2.12
CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE MEJORA	FC2.58
CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS NO INCLUIDAS	FC2.70
LA RESTRICCIÓN DEL COSTO EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL	FC2.73

CAPÍTULO 3—ESTADOS FINANCIEROS Y LA ENTIDAD QUE INFORMA

TRATAMIENTO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	FC3.1
OBJETIVO Y ALCANCE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	FC3.3
PERSPECTIVA ADOPTADA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS	FC3.9
HIPÓTESIS DE NEGOCIO EN MARCHA	FC3.11
LA ENTIDAD QUE INFORMA	FC3.12

CAPÍTULO 4—LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

INTRODUCCIÓN	FC4.1
DEFINICIONES—CUESTIONES COMUNES A ACTIVOS Y PASIVOS	FC4.3
DEFINICIÓN DE UN ACTIVO	FC4.23
DEFINICIÓN DE UN PASIVO	FC4.44
ACTIVOS Y PASIVOS	FC4.69
DEFINICIÓN DE PATRIMONIO	FC4.89

DEFINICIONES DE INGRESOS Y GASTOS	FC4.93
OTRAS DEFINICIONES POSIBLES	FC4.97
CAPÍTULO 5—RECONOCIMIENTO Y BAJA EN CUENTAS	
RECONOCIMIENTO	FC5.1
BAJA EN CUENTAS	FC5.23
CAPÍTULO 6—MEDICIÓN	
INTRODUCCIÓN	FC6.1
MEDICIÓN MIXTA	FC6.5
BASES DE MEDICIÓN Y LA INFORMACIÓN QUE PROPORCIONAN	FC6.12
FACTORES A CONSIDERAR AL SELECCIONAR UNA BASE DE MEDICIÓN	FC6.34
MEDICIÓN DEL PATRIMONIO	FC6.52
CAPÍTULO 7—PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR	
INTRODUCCIÓN	FC7.1
CLASIFICACIÓN DEL PATRIMONIO	FC7.4
CLASIFICACIÓN DE INGRESOS Y GASTOS	FC7.6
CAPÍTULO 8—CONCEPTOS DE CAPITAL Y DE MANTENIMIENTO DEL CAPITAL	FC8.1

Fundamentos de las Conclusiones del *Marco Conceptual para la Información Financiera*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte del Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual). Estos, resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) al desarrollar el Marco Conceptual. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente forma los distintos factores.

*desde párrafo***ESTATUS Y PROPÓSITO DEL MARCO CONCEPTUAL**

HISTORIA DEL PROYECTO	FC0.1
Revisión de 2018—enfoque y alcance	FC0.10
PROPÓSITO	FC0.18
ESTATUS	FC0.21
TRANSICIÓN AL MARCO CONCEPTUAL DE 2018	FC0.27
ACTIVIDADES DE NEGOCIO	FC0.29
IMPLICACIONES DE LA INVERSIÓN A LARGO PLAZO	FC0.34
La inversión a largo plazo como una actividad de negocio	FC0.37
Necesidades de información de los inversores a largo plazo	FC0.40

Historia del proyecto

- FC0.1 En 1989 el organismo predecesor del Consejo, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, emitió el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* (Marco Conceptual de 1989).
- FC0.2 En 2004, el Consejo y el emisor nacional de normas contables de los EE. UU., el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB), comenzaron un proyecto conjunto para revisar sus marcos conceptuales.
- FC0.3 La primera fase del proyecto fue desarrollar capítulos que describieran el objetivo de la información financiera con propósito general y las características cualitativas de la información financiera útil. Al desarrollar dichos capítulos, el Consejo y el FASB publicaron un Documento de Discusión en 2006 (Documento de Discusión de 2006) y un Proyecto de Norma en 2008 (Proyecto de Norma de 2008).¹ Después de considerar la información recibida sobre estos documentos y la información obtenida de las actividades de difusión externa, en 2010, el Consejo y el FASB emitieron dos capítulos de un *Marco Conceptual para Información Financiera* revisado (*Marco Conceptual* de 2010). Los capítulos sobre el objetivo de la información financiera con propósito general y las características cualitativas de la información financiera útil entraron en vigor tan pronto como fueron emitidos. El texto restante del *Marco Conceptual* de 1989 se trasladó sin cambios al *Marco Conceptual* de 2010.
- FC0.4 Además, al finalizar los capítulos sobre el objetivo de la información financiera con propósito general y las características cualitativas de la información financiera útil, el Consejo y el FASB:
- (a) publicaron un Documento de Discusión y a continuación un Proyecto de Norma (Proyecto de Norma de 2010) sobre el concepto de entidad que informa;²
 - (b) trataron las definiciones de los elementos de los estados financieros; y
 - (c) analizaron y celebraron reuniones en mesas redondas públicas sobre medición.
- FC0.5 Este trabajo no condujo a revisiones adicionales en ese momento porque en 2010 el Consejo y el FASB suspendieron el trabajo sobre el *Marco Conceptual* para concentrarse en otros proyectos.
- FC0.6 En 2011, el Consejo llevó a cabo una consulta pública sobre su agenda. La mayoría de los que respondieron a esa consulta identificaron el *Marco Conceptual* como un proyecto prioritario para el Consejo. Por consiguiente, en 2012, el Consejo reinició su proyecto de *Marco Conceptual*.
- FC0.7 Antes de 2010, el Consejo y el FASB habían planeado completar el proyecto en ocho fases separadas, pero completaron solo una de las fases—sobre objetivos y características cualitativas. Al reiniciar el proyecto en 2012, el Consejo decidió desarrollar un conjunto completo de propuestas para un *Marco Conceptual* revisado en lugar de continuar con el enfoque en fases. El desarrollo del *Marco Conceptual* como un todo permitió al Consejo y a los interesados ver más claramente las conexiones entre los diferentes aspectos del *Marco Conceptual*.
- FC0.8 Al desarrollar el *Marco Conceptual* revisado, el Consejo publicó un Documento de Discusión en 2013 (Documento de Discusión de 2013) y un Proyecto de Norma en 2015 (Proyecto de Norma de 2015).³ Después de considerar la información recibida sobre estos documentos y la información obtenida de las actividades de difusión externa, en 2018, el Consejo completó su proyecto de *Marco Conceptual* cuando emitió el *Marco Conceptual para Información Financiera* revisado (*Marco Conceptual* de 2018).
- FC0.9 El trabajo desde el reinicio del proyecto en 2012 no fue realizado juntamente con el FASB. El *Marco Conceptual* de 2018 incluye cambios concretos a los capítulos sobre el objetivo de la información financiera con propósito general y sobre las características cualitativas de la información financiera útil. El FASB no realizó los correspondientes cambios a sus Documentos de Conceptos de la Contabilidad Financiera.

¹ Véase el Documento de Discusión *Opiniones Preliminares de un Marco Conceptual mejorado para la Información Financiera: El Objetivo de la Información Financiera y las Características Cualitativas de la Información Financiera Útil para la Toma de Decisiones* publicado en 2006 y el Proyecto de Norma *Un Marco Conceptual para la Información Financiera mejorado: Capítulos 1 y 2* publicado en 2008.

² Véase el Documento de Discusión *Opiniones Preliminares de un Marco Conceptual mejorado para la Información Financiera—La Entidad que Informa* publicado en 2008 y el Proyecto de Norma *Marco Conceptual para la Información Financiera—La Entidad que Informa* publicado en 2010.

³ Véase el Documento de Discusión *Una Revisión del Marco Conceptual para la Información Financiera* publicado en 2013 y el Proyecto de Norma *Marco Conceptual para la Información Financiera* publicado en 2015.

Revisión de 2018—enfoque y alcance

- FC0.10 Aunque el *Marco Conceptual* de 2010 había ayudado al Consejo al desarrollar las Normas NIIF (Normas):
- (a) algunas áreas importantes no fueron cubiertas;
 - (b) las guías en algunas áreas no eran claras; y
 - (c) algunos aspectos estaban desactualizados.
- FC0.11 Para el desarrollo del *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo se basó en el *Marco Conceptual* de 2010—rellenando vacíos, así como aclarando y actualizándolo, pero sin reconsiderar fundamentalmente todos los aspectos del *Marco Conceptual* de 2010. En concreto, aunque el Consejo reconsideró algunos aspectos de los capítulos sobre el objetivo de la información financiera y las características cualitativas de la información financiera útil, no reconsideró fundamentalmente estos capítulos. Al seleccionar ese enfoque, el Consejo destacó que estos capítulos habían pasado por un amplio procedimiento a seguir durante el desarrollo del *Marco Conceptual* de 2010.
- FC0.12 Normalmente, el Consejo establece grupos de consulta para sus proyectos más importantes. Para el proyecto del *Marco Conceptual*, el Consejo utilizó el Foro Asesor de Normas de Contabilidad (ASAF, por sus siglas en inglés) como su grupo consultivo. El ASAF es un grupo asesor del Consejo. Está formado por emisores de normas contables nacionales y organismos regionales con interés en la información financiera. El Consejo analizó un rango de temas con el ASAF durante el desarrollo del *Marco Conceptual* de 2018.
- FC0.13 Para desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo buscó un equilibrio entre proporcionar conceptos de alto nivel y facilitar detalle suficiente para que el *Marco Conceptual* de 2018 sea útil para el Consejo y para terceros. Algunos interesados señalaron que en algunas áreas las propuestas del Consejo simplemente describían los factores que el Consejo consideraría al realizar juicios al desarrollar Normas. Expresaron la opinión de que, como resultado, las propuestas no examinaban conceptos fundamentales y no eran suficientemente ambiciosas. El Consejo no compartió esa opinión. El Consejo veía el *Marco Conceptual* como una herramienta práctica para ayudarle a desarrollar Normas. El Consejo concluyó que un *Marco Conceptual* no cumpliría este papel si describiera conceptos sin explicar los factores que el Consejo necesita considerar al hacer juicios cuando la aplicación de los conceptos no conduce a una respuesta única, o lleva a respuestas en conflicto.
- FC0.14 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo hizo uso de algunos conceptos desarrollados en proyectos recientes de emisión de normas. La intención del Consejo al hacerlo así era reflejar el pensamiento más desarrollado del Consejo sobre estos temas, no justificar sus decisiones de emisión de normas o práctica actual.
- FC0.15 El *Marco Conceptual* de 2018 no aborda la clasificación de instrumentos financieros con características de pasivos y de patrimonio porque el Consejo no quiso retrasar otras mejoras al *Marco Conceptual* más necesarias. El Consejo está explorando como distinguir pasivos de patrimonio en su proyecto de investigación sobre Instrumentos Financieros con Característica de Patrimonio. Si es necesario, el *Marco Conceptual* se actualizará como un desenlace posible de ese proyecto (véase el párrafo FC4.45).
- FC0.16 El análisis del capital y el mantenimiento de capital en el *Marco Conceptual* de 2018 está sin modificar del *Marco Conceptual* de 2010. Ese análisis figuraba originalmente en el *Marco Conceptual* de 1989 (véanse los párrafos FC8.1 a FC8.4). El Consejo podría considerar la revisión de ese análisis en el futuro si lo estimase necesario.
- FC0.17 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo no abordó el método de contabilización de la participación, la conversión de los importes en moneda extranjera o la reexpresión de la unidad de medición en hiperinflación. El Consejo concluyó que estas cuestiones se tratarían mejor si se llevaran a cabo proyectos para considerar la revisión de las Normas sobre estos temas.

Propósito (párrafo EP1.1)

- FC0.18 El *Marco Conceptual* de 2010 incluía una larga lista de usos posibles del *Marco Conceptual*. En 2018, el Consejo disminuyó la lista, identificando tres usos principales del *Marco Conceptual*: asistir al Consejo en el desarrollo de Normas, apoyar a los preparadores al desarrollar políticas contables cuando no hay Normas aplicables a una transacción concreta u otro suceso (o cuando una Norma permite una opción de política contable) y ayudar a terceros a comprender e interpretar las Normas.
- FC0.19 El Consejo consideró si centrarse en el propósito señalado del *Marco Conceptual* señalando que su objeto principal sería solo ayudar al Consejo en el desarrollo de Normas. El Consejo rechazó este enfoque porque

el reconocimiento del apoyo que el *Marco Conceptual* puede dar a terceros no impediría que el Consejo elaborase conceptos congruentes y centrados que le ayudarán a desarrollar Normas.

- FC0.20 Aunque los preparadores aplican el *Marco Conceptual* en el desarrollo de políticas contables cuando no hay Normas aplicables a una transacción concreta u otro suceso o cuando una Norma permite una opción de política contable, unos pocos aspectos del *Marco Conceptual* pueden aplicarse solo por el Consejo. En dichos casos, el *Marco Conceptual* de 2018 indica que el Consejo puede tomar decisiones concretas al desarrollar Normas (por ejemplo, véase el párrafo 7.17).

Estatus (párrafos EP1.2 y EP1.3)

- FC0.21 El *Marco Conceptual* de 1989 y el *Marco Conceptual* de 2010 señalaban que el *Marco Conceptual* no es una Norma y no anula a ninguna Norma concreta. En el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo reconfirmó este estatus.
- FC0.22 El Consejo se dio cuenta de que, en la práctica, el estatus del *Marco Conceptual* había funcionado bien. Además, una declaración explícita de que el *Marco Conceptual* no anula ningún requerimiento de una Norma impide que las entidades pretendan anular de forma inapropiada Normas que pudieran verse como contradictorias con el *Marco Conceptual*.
- FC0.23 En opinión de algunos interesados, el Consejo no debería desarrollar nunca Normas que se desviasen del *Marco Conceptual*. El Consejo no estuvo de acuerdo con esta opinión. En algunas circunstancias, el Consejo podría necesitar desviarse de aspectos del *Marco Conceptual*. Para el *Marco Conceptual* es útil reconocer esto, y especificar que estas desviaciones son apropiadas solo si se necesitan para cumplir el objetivo de la información financiera con propósito general. Esa necesidad puede surgir porque el pensamiento conceptual o el entorno económico pueden cambiar, y Normas nuevas o revisadas podrían necesitar reflejar estos cambios.
- FC0.24 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma de 2015 expresaron su preocupación sobre las implicaciones de las propuestas para Normas futuras. En concreto, expresaron su preocupación sobre los cambios propuestos a las definiciones de un activo y un pasivo. En respuesta, el Consejo llevó a cabo pruebas sobre las definiciones revisadas de un activo y un pasivo y las guías que apoyan las definiciones (véanse los párrafos FC4.19 a FC4.22). Uno de los objetivos de estas pruebas era permitir al Consejo y a los interesados evaluar las implicaciones de los conceptos revisados para Normas futuras. Además, el Consejo realizó pruebas sobre las incongruencias entre los conceptos revisados y las Normas existentes.
- FC0.25 El objetivo de estas pruebas no era identificar si el Consejo debería desarrollar propuestas para modificar cualquier Norma después de la revisión del *Marco Conceptual*. La modificación de una Norma no es una consecuencia automática de dicha revisión. Los cambios en Normas se realizan para atajar deficiencias en la información financiera. Cuando desarrolla su plan de trabajo, los cambios en el *Marco Conceptual* que destacan incongruencias en las Normas deben ser consideradas por el Consejo en función de otras prioridades.⁴
- FC0.26 La Norma NIIF para las PYMES® incluye una sección sobre los conceptos y principios básicos que subyacen en los estados financieros de las entidades de pequeño y mediano tamaño. Esa sección está basada en el *Marco Conceptual* de 1989. El Consejo considerará si debería modificar esta sección de la Norma NIIF para las PYMES la próxima vez que revise esa Norma.

Transición al *Marco Conceptual* de 2018

- FC0.27 El Consejo y el Comité de Interpretaciones de las NIIF comenzará a utilizar el *Marco Conceptual* de 2018 de forma inmediata una vez esté emitido. Si, al desarrollar un borrador de Interpretación CINIIF®, el Comité de Interpretaciones de las NIIF se encuentra con una incongruencia entre una Norma (incluyendo cualquier Norma desarrollada sobre la base del *Marco Conceptual* de 1989 o el *Marco Conceptual* de 2010) y los conceptos del *Marco Conceptual* de 2018, dirigirá la cuestión al Consejo, como requiere el *Manual del Procedimiento a Seguir* de la Fundación IFRS.⁵
- FC0.28 Los conceptos revisados guiarán al Consejo cuando desarrolle o revise Normas. Sin embargo, los cambios al *Marco Conceptual* no conducirán automáticamente a cambios en las Normas existentes (véase el párrafo FC0.25). Por consiguiente, los cambios al *Marco Conceptual* no tendrán un efecto inmediato sobre los estados financieros de la mayoría de las entidades que informan. Los preparadores de los estados

⁴ Véase el párrafo 4.23 del *Manual del Procedimiento a Seguir* de la Fundación IFRS.

⁵ Véase el párrafo 7.8 del *Manual del Procedimiento a Seguir* de la Fundación IFRS.

financieros podrían verse directamente afectados por los cambios solo si necesitan usar el *Marco Conceptual* para desarrollar una política contable cuando no sea de aplicación ninguna Norma a una transacción concreta u otro suceso, o cuando una Norma permita una opción de política contable.⁶ Para lograr la transición al *Marco Conceptual* de 2018 para estas entidades, el Consejo emitió en 2018 *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*. Cuando proceda, ese documento sustituirá referencias en las Normas al *Marco Conceptual* de 1989 con referencias al *Marco Conceptual* de 2018 y actualizará las citas relacionadas.

Actividades de negocio

- FC0.29 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo concluyó que la naturaleza de las actividades de negocio de una entidad puede afectar a la relevancia de algunos tipos de información financiera y, además, que el Consejo puede necesitar la consideración de ese factor al desarrollar o revisar Normas.
- FC0.30 El Consejo no estuvo de acuerdo con la opinión, expresada por algunos interesados, de que la consideración de la naturaleza de las actividades de negocio de una entidad necesariamente conduce a subjetividad y deterioro de la comparabilidad de los estados financieros. Las actividades de negocio de una entidad son un tema fáctico que pueden determinarse en la mayoría de los casos de forma objetiva. Por ello, si algunas entidades llevarán a cabo el mismo tipo de actividades de negocio, el Consejo espera que dichas actividades se reflejen de una manera similar en los estados financieros de dichas entidades.
- FC0.31 El Consejo consideró si la naturaleza de las actividades de negocio debe considerarse en todas las áreas de emisión de normas y debe incluirse en el *Marco Conceptual* como un concepto dominante. El Consejo concluyó que la naturaleza de las actividades de negocio de una entidad no afecta todas las áreas de la información financiera de la misma forma y en medida similar y, por ello, no debe incluirse como un concepto dominante. Por consiguiente, el *Marco Conceptual* de 2018 no incluye un análisis general de cómo afectan las actividades de negocio de una entidad a las decisiones de información financiera. En su lugar, el *Marco Conceptual* de 2018 describe ese factor en el contexto de:
- (a) la selección de la unidad de cuenta [véase el párrafo 4.51(a)(iv)].
 - (b) la selección de una base de medición para un activo o pasivo, así como los ingresos y gastos relacionados (véanse los párrafos 6.54 a 6.57). En algunos casos, esto llevaría a que algunas partidas de ingreso o gasto se incluyan en otro resultado integral (véase el análisis de más de una base de medición de los párrafos 6.83 a 6.86).
 - (c) la clasificación de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos (véase el párrafo 7.7).
- FC0.32 El concepto de actividades de negocio se analiza en el *Marco Conceptual* de 2018 para ayudar al Consejo al desarrollar Normas. En una Norma concreta, el concepto de actividades de negocio puede ser explicado y desarrollado adicionalmente. El análisis del modelo de negocio de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* es un ejemplo de cómo ha aplicado el Consejo el concepto de actividades de negocio.
- FC0.33 El Consejo decidió utilizar el término "actividades de negocio" en lugar del término "modelo de negocio" en el *Marco Conceptual* de 2018. El término "modelo de negocio" se usa con un rango de significados diferentes por varias organizaciones, por ejemplo, el Consejo Internacional de Información Integrada, el Grupo de Trabajo para la Mejora de la Información a Revelar del Consejo de Estabilidad Financiera y varios reguladores. La adopción del término "modelo de negocio" en el *Marco Conceptual* de 2018 podría llevar a confusión con esas definiciones.

Implicaciones de la inversión a largo plazo

- FC0.34 El tema de la inversión a largo plazo ha atraído una gran atención por parte del gobierno y otros. Los gobiernos han indicado que incentivar la inversión a largo plazo es una herramienta importante para promover el crecimiento económico.
- FC0.35 El Consejo consideró el papel de sus Normas en promover la inversión a largo plazo y destacó que:

⁶ Si no es de aplicación ninguna Norma de forma específica a una transacción u otro suceso o condición, el párrafo 11 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* requiere que las entidades consideren el *Marco Conceptual* para desarrollar y aplicar una política contable para esa transacción. Si una Norma permite una opción de política contable, las entidades seleccionarán una política contable sujeta a un requerimiento global de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* de que los estados financieros deben proporcionar una representación fiel de la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo. El enlace entre la presentación fiel y los conceptos del *Marco Conceptual* se describe en el párrafo 15 de la NIC 1.

- (a) El Consejo hace una contribución importante a la promoción de la inversión, incluyendo la inversión a largo plazo, produciendo Normas que requieren información financiera transparente. Esto es una condición previa para el funcionamiento eficiente y saludable de los mercados financieros. La información financiera transparente ayuda a los participantes del mercado a hacer asignaciones de recursos más eficientes e informadas y a tomar otras decisiones económicas, y por ello hace la inversión más atractiva a los suministradores de capital (inversores y prestamistas). También proporciona información útil para evaluar la administración.
 - (b) No es, sin embargo, papel de las Normas el incentivar o desanimar cualquier tipo de inversiones. En su lugar, las decisiones de emisión de normas se toman por la necesidad de que las entidades proporcionen información útil.
- FC0.36 Al elaborar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo consideró si el *Marco Conceptual* proporcionará al Consejo herramientas suficientes y apropiadas para permitirle, al desarrollar Normas, considerar:
- (a) la actividad de negocio de la inversión a largo plazo (véanse los párrafos FC0.37 a FC0.39); y
 - (b) la información que necesitan los inversores a largo plazo (véanse los párrafos FC0.40 a FC0.43).

La inversión a largo plazo como una actividad de negocio

- FC0.37 El Consejo consideró una sugerencia, realizada por algunos interesados, de que debería identificar la inversión a largo plazo como un tipo concreto de actividad de negocio (o modelo de negocio), y desarrollar requerimientos de medición, y presentación e información a revelar específicos para entidades que llevan a cabo esa actividad de negocio. Algunos interesados que expresaron esas opiniones sugirieron que:
- (a) las entidades no deberían usar la base de medición del valor corriente para sus inversiones a largo plazo y para sus pasivos; o
 - (b) Si se usa una base de medición de valor corriente para esas inversiones y pasivos, los ingresos y gastos procedentes de las nuevas mediciones deben incluirse en otro resultado integral, no en el estado de resultados del periodo.
- FC0.38 Como se analizó en los párrafos 6.54 a 6.57 del *Marco Conceptual* 2018, la naturaleza de las actividades de negocio que se llevan a cabo afecta la forma en que un activo o pasivo contribuye a los flujos de efectivo futuros. Por ello, la naturaleza de las actividades de negocio de una entidad se considera al seleccionar una base de medición para un activo o pasivo, así como para los ingresos y gastos relacionados. Es más, en algunos casos la consideración de la naturaleza de las actividades de una entidad puede conducir a que algunas partidas de ingreso y gasto se incluyan en otro resultado integral (véanse los párrafos 6.85 y 6.86). El Consejo concluyó que el análisis de este factor del *Marco Conceptual* de 2018 proporciona herramientas suficientes para que el Consejo tome decisiones apropiadas de emisión de normas si proyectos futuros consideran cómo contabilizar las inversiones a largo plazo de entidades cuyas actividades de negocio incluyen inversión a largo plazo o sus pasivos.
- FC0.39 Por las siguientes razones, el Consejo decidió que el *Marco Conceptual* de 2018 no debería hacer referencia explícita a la actividad de negocio de la inversión a largo plazo:
- (a) hacer referencia explícita a cualquier actividad de negocio específica introduciría, inapropiadamente, excesivos detalles en el *Marco Conceptual*; y
 - (b) el *Marco Conceptual* no hace referencia a ninguna otra actividad de negocio.

Necesidades de información de los inversores a largo plazo

- FC0.40 Algunos de los interesados han sugerido que el *Marco Conceptual* debería enfatizar las necesidades de información de los inversores a largo plazo, ya que éstas pueden diferir de las de los inversores a corto plazo. Las opiniones expresadas por estos interesados incluían las siguientes consideraciones:
- (a) El Consejo se centra demasiado en las necesidades de los inversores a corto plazo.
 - (b) El Consejo concede demasiado peso a las necesidades de inversores potenciales y no el suficiente a las necesidades de los inversores a largo plazo existentes. Los inversores existentes a largo plazo son los propietarios de la entidad que informa y soportan los riesgos residuales de la propiedad. Por ello, estos interesados argumentan que los inversores a largo plazo necesitan información que les ayude a evaluar la administración de la gerencia de los recursos económicos de la entidad.
 - (c) El Consejo hace un uso excesivo de las bases de medición de valor corriente, concretamente las que reflejan supuestos de participantes de mercado, tales como el valor razonable, y esas bases de

medición proporcionan información más relevante para los inversores a corto plazo que para los inversores que están interesados en la creación de valor a largo plazo.

- (d) El uso excesivo de las bases de medición del valor corriente (para inversiones a largo plazo especialmente), y el reconocimiento de ganancias no realizadas en el estado del resultado del periodo, puede:
 - (i) conducir a distribuciones de dividendos excesivas y volátiles que no van en el mejor interés de los inversores a largo plazo;
 - (ii) llevar a remuneraciones infladas de la gerencia (incluyendo bonos); y
 - (iii) animar al cortoplacismo e ingeniería financiera, y desanimar la inversión a largo plazo.

FC0.41 Por las siguientes razones, el Consejo no está de acuerdo con las opiniones expresadas en el párrafo FC0.40:

- (a) El Consejo no pone más énfasis en las necesidades de los inversores a corto plazo que en las de los de largo plazo. El Consejo considera a los inversores a largo y corto plazo como usuarios principales de los estados financieros. Más aún, el Consejo considera que no hay razones por las que los inversores a corto plazo necesitarían información que no la necesiten también los inversores a largo plazo.
- (b) El *Marco Conceptual* identifica a los inversores existentes y potenciales como usuarios principales de los estados financieros. Los análisis del Consejo con los usuarios en su proyecto sobre el *Marco Conceptual* y en muchos otros proyectos no han identificado razones por las que los inversores existentes necesitaran información que difiera de la necesitada por los inversores potenciales. Además, los cambios realizados por el *Marco Conceptual* de 2018 al análisis del objetivo de la información financiera con propósito general destacan la importancia de proporcionar información para ayudar a los inversores a evaluar la administración de la gerencia de los recursos económicos de la entidad. El *Marco Conceptual* de 2018 señala explícitamente que las decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad incluyen decisiones sobre el ejercicio de los derechos de voto, o influencia de otra forma, sobre las acciones de la gerencia que afectan el uso de recursos económicos de la entidad. Por ello, el *Marco Conceptual* de 2018 aclara que las necesidades de los inversores existentes (incluyendo los inversores a largo plazo) son objeto de consideración al tomar decisiones sobre la utilidad de la información financiera (véanse los párrafos FC1.36 y FC1.37).
- (c) Cuando el Consejo ha decidido requerir, o permitir, las bases de medición del valor corriente, ello no se ha debido a la creencia de que esas bases de medición fueran específicamente útiles para los inversores a corto plazo. En su lugar, las decisiones del Consejo han sido orientadas por la evaluación de qué información es más probable que sea útil a los principales usuarios de los estados financieros, incluyendo a los inversores a corto y largo plazo. Según los conceptos del Capítulo 6—*Medición del Marco Conceptual* de 2018, este continuará siendo el caso.
- (d) En opinión del Consejo, la información contable (tal como la ganancia presentada) no es, y no debe ser, el único determinante de las distribuciones de dividendos y bonificaciones. La política de distribución se ve afectada por muchos otros factores, por ejemplo, tales como las necesidades de financiación de la entidad, la liquidez actual y proyectada, los riesgos que afronta la entidad, restricciones legales y (en el caso de las decisiones sobre bonificaciones) la política de remuneración y acuerdos de incentivos. Estos factores difieren por entidad, por país y a lo largo del tiempo. Tampoco sería deseable ni viable para el Consejo considerarlos en sus decisiones de emisión de normas.

FC0.42 Por estas razones, el Consejo concluyó que el *Marco Conceptual* de 2018 contiene un análisis suficiente y apropiado sobre los usuarios principales y sus necesidades de información, así como del objetivo de la información financiera con propósito general para abordar adecuadamente las necesidades de los inversores a largo plazo.

FC0.43 Es imaginable que los inversores a largo plazo puedan necesitar que las entidades les proporcionen información que no necesiten también los inversores a corto plazo; por ejemplo, los inversores a largo plazo pueden tener necesidades más amplias de información para sustentar decisiones de votar o de influir sobre las acciones de la gerencia. Sin embargo, el Consejo concluyó que, para ayudarle a identificar qué información deberían requerir Normas concretas que proporcionaran las entidades, no hay necesidad de que el *Marco Conceptual* contenga una referencia específica a las necesidades de los inversores a largo plazo. Cuando el Consejo desarrolla Normas, busca de forma rutinaria opiniones e información de los inversores, incluyendo a los inversores a largo plazo, para ayudar a asegurar que el Consejo comprende qué información necesitan.

desde párrafo

CAPÍTULO 1—EL OBJETIVO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON PROPÓSITO GENERAL

INTRODUCCIÓN	FC1.1
Revisión de 2018	FC1.2
Información financiera con propósito general (2010)	FC1.4
Información financiera de la entidad que informa (2010)	FC1.8
USUARIOS PRINCIPALES	FC1.9
Usuarios principales (2010)	FC1.9
¿Debería haber un grupo de usuarios principales? (2010)	FC1.14
¿Por qué se considera a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales los usuarios principales? (2010)	FC1.15
Grupo de usuarios principales (2018)	FC1.18
¿Debería haber una jerarquía de usuarios? (2010)	FC1.21
Necesidades de información de otros usuarios que no se encuentran entre el grupo de usuarios principales (2010)	FC1.22
Necesidades de información de la gerencia (2010)	FC1.22
Necesidades de información de los reguladores (2010)	FC1.23
UTILIDAD PARA LA TOMA DE DECISIONES	FC1.27
Utilidad para la toma de decisiones (2010)	FC1.27
Administración (2018)	FC1.32
El término "administración" (2018)	FC1.41
El objetivo de la información financiera para los diferentes tipos de entidades (2010)	FC1.42
INFORMACIÓN SOBRE LOS RECURSOS ECONÓMICOS, LOS DERECHOS DE LOS ACREEDORES CONTRA LA ENTIDAD Y LOS CAMBIOS EN LOS RECURSOS ECONÓMICOS, LOS DERECHOS DE LOS ACREEDORES CONTRA LA ENTIDAD DE LA ENTIDAD QUE INFORMA	FC1.44
La importancia de la información sobre el rendimiento financiero (2010)	FC1.44
Situación financiera y solvencia (2010)	FC1.47

En 2018, el Consejo realizó cambios concretos al Capítulo 1 del Marco Conceptual. A los Fundamentos de las Conclusiones de este capítulo se le añadió una descripción de las consideraciones del Consejo al desarrollar dichos cambios. El Consejo añadió una fecha al encabezamiento de cada sección de los Fundamentos de las Conclusiones para indicar cuándo se desarrolló esa sección. Las secciones de los Fundamentos de las Conclusiones que reflejan las consideraciones del Consejo en el momento de desarrollar el capítulo en 2010 no se actualizaron en 2018, excepto para añadir una actualización de las referencias cruzadas y realizar cambios editoriales necesarios menores.

Introducción

- FC1.1 La primera versión del Capítulo 1 se desarrolló juntamente con el FASB y se emitió en 2010 (véase el párrafo FC0.3). Por consiguiente, estos Fundamentos de las Conclusiones incluyen algunas referencias a los textos del FASB.

Revisión de 2018

- FC1.2 Cuando el Consejo reinició el trabajo sobre el proyecto del Marco Conceptual en 2012, no reconsideró el Capítulo 1 en profundidad (véase el párrafo FC0.11). Aunque algunos de los que respondieron al Documento de Discusión de 2013 estuvieron de acuerdo con este enfoque, muchos señalaron que el Consejo debería reconsiderar uno o más aspectos del Capítulo 1. A la luz de estos comentarios, el Consejo consideró la necesidad de hacer cambios en las áreas siguientes:
- (a) usuarios principales (véanse los párrafos FC1.18 a FC1.20); y
 - (b) administración (véanse los párrafos FC1.32 a FC1.41).
- FC1.3 El FASB no ha realizado cambios en su Documento de Conceptos N° 8 *Marco Conceptual para la Información Financiera—Capítulo 1*, El Objetivo de la Información Financiera con Propósito General que se correspondan con los cambios concretos realizados por el Consejo en 2018. El Consejo concluyó que la claridad lograda por sus mejoras al Capítulo 1 supera las desventajas de divergencias respecto de la versión del FASB.

Información financiera con propósito general (2010)

- FC1.4 De forma congruente con las responsabilidades del Consejo, el *Marco Conceptual* establece un objetivo de la información financiera y no solo de los estados financieros. Los estados financieros son una parte central de información financiera, y la mayoría de las cuestiones tratadas por el Consejo atañen a los estados financieros. Aunque el alcance del Documento de Conceptos del FASB No. 1 *Objetivos de la Información Financiera para Empresas de Negocios* era la información financiera, los otros documentos de conceptos del FASB se centraron en los estados financieros. El alcance del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del Consejo, que se publicó por el órgano predecesor del Consejo en 1989 (*Marco Conceptual* de 1989), trataba solo de los estados financieros. Por ello, para ambos consejos el alcance del *Marco Conceptual* de 2010 es más amplio que los alcances de sus marcos conceptuales anteriores.⁷
- FC1.5 Algunos interesados sugirieron que los avances tecnológicos pueden convertir en obsoleta la información financiera con propósito general. Las nuevas tecnologías, por ejemplo, el uso de eXtensible Business Reporting Language (XBRL), pueden hacer viable en el futuro, para entidades que informan, preparar o hacer disponible la información necesaria para que los diferentes usuarios confeccionen diversos informes financieros que satisfagan sus necesidades de información particulares.
- FC1.6 Proporcionar informes diferentes para usuarios distintos, o hacer disponible toda la información que los usuarios necesitarían para confeccionar sus propios informes diseñados a medida, sería costoso. Requerir a los usuarios de la información financiera que confeccionen sus propios informes puede ser también poco razonable, porque muchos de los usuarios necesitarían tener una mayor comprensión de la contabilidad de la que tienen ahora. Por ello, el Consejo concluyó que, por ahora, un informe financiero con propósito

⁷ Con la excepción de los Capítulos 1 y 2, el *Marco Conceptual* de 2018 se centra en los estados financieros (con propósito general) en lugar de en los informes financieros (con propósito general) (véase el párrafo 3.1).

general es todavía la vía más eficiente y eficaz de satisfacer las necesidades de información de una variedad de usuarios.

- FC1.7 En el Documento de Discusión de 2006, el Consejo utilizó el término ‘información financiera externa con propósito general’. La utilización del término externa pretendía expresar que los usuarios internos tales como la gerencia no eran los beneficiarios a quienes se dirige la información financiera con propósito general, tal como se ha establecido por el Consejo. Durante las nuevas deliberaciones, el Consejo concluyó que este término era redundante. Por ello, el Capítulo 1 utiliza información financiera con propósito general.

Información financiera de la entidad que informa (2010)

- FC1.8 Algunos de quienes respondieron al Proyecto de Norma de 2008, dijeron que la entidad que informa no es separable de los inversores en su patrimonio o de un subconjunto de éstos. Esta opinión se basa en los días en que la mayoría de los negocios eran comerciantes individuales y sociedades personalistas que eran gestionados por sus propietarios quienes tenían responsabilidad ilimitada sobre las deudas incurridas en el curso de los negocios. A lo largo del tiempo, la separación entre los negocios y sus propietarios ha aumentado. La gran mayoría de los negocios actuales tienen una esencia legal separada de sus propietarios en virtud de la forma legal de la organización, esto es, muchos inversores con responsabilidad legal limitada y gestores profesionales separados de los propietarios. Por consiguiente, el Consejo concluyó que los informes financieros deberían reflejar esa separación por medio de la contabilidad de la entidad (y sus recursos económicos y derechos de los acreedores) en lugar de sus usuarios principales y sus participaciones en la entidad que informa.⁸

Usuarios principales (párrafos 1.5 y 1.8 a 1.10)

Usuarios principales (2010)

- FC1.9 El objetivo de la información financiera en el párrafo 1.2 se refiere a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales. La descripción de usuarios principales del párrafo 1.5 se refiere a inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales que no pueden requerir a las entidades que informan que les proporcionen información directamente a ellos. El párrafo 1.10 establece que “los reguladores y público distinto de los inversores, prestamistas y acreedores” pueden encontrar útil la información de los informes financieros con propósito general, pero señala que esas no son las partes a quienes van principalmente dirigidos los informes financieros con propósito general.
- FC1.10 El párrafo 9 del *Marco Conceptual* de 1989 señalaba que los usuarios incluían a “inversores, empleados, prestamistas, proveedores y otros acreedores comerciales presentes y potenciales”, (y posteriormente añadió asesores en el debate sobre las necesidades de los inversores), todo lo cual se pretende englobar en la frase del párrafo 1.2. El párrafo 9 del *Marco Conceptual* de 1989 también incluía una lista de otros potenciales usuarios tales como, clientes, gobiernos y sus agencias y el público, que es similar a la lista del párrafo 1.10, que pueden estar interesados en los informes financieros, pero no son usuarios principales.
- FC1.11 El párrafo 10 del *Marco Conceptual* de 1989 señalaba que “como los inversores son los suministradores de capital de riesgo a la entidad, las informaciones contenidas en los estados financieros que cubran sus necesidades, cubrirán también muchas de las necesidades que otros usuarios esperan satisfacer en tales estados financieros” lo cual podía haberse interpretado como que limita el alcance solo a los inversores. Sin embargo, el párrafo 12 señalaba de forma explícita que el objetivo de los estados financieros es proporcionar información “que sea útil para un amplio rango de usuarios para tomar decisiones económicas.” Por ello, el *Marco Conceptual* de 1989 se centra en las necesidades de los inversores como representativas de las necesidades de un amplio rango de usuarios, pero no identificaba explícitamente un grupo de usuarios principales.
- FC1.12 El Documento de Conceptos 1 del FASB se refería a “inversores y acreedores presentes y potenciales y otros usuarios, para la toma de decisiones racionales de inversión, crédito y similares” (párrafo 34). También señalaba que “los principales grupos de inversores son los tenedores de títulos de patrimonio y de deuda” y “los principales grupos de acreedores son los proveedores de bienes y servicios que venden a crédito, clientes y empleados con derechos frente a la entidad, instituciones de préstamo, prestamistas individuales, y tenedores de títulos de deuda” (párrafo 35). Una diferencia en el énfasis del *Marco Conceptual* de 1989, que destacaba a los suministradores de capital de riesgo, es que el Documento de Conceptos 1 se refería a “tanto a los que desean seguridad en la inversión como a los que desean aceptar

⁸ Véase también el párrafo 3.8 del *Marco Conceptual* de 2018 y los párrafos FC3.9 y FC3.10.

riesgo para obtener altas tasas de rentabilidad” (párrafo 35). Sin embargo, al igual que el *Marco Conceptual* de 1989, el Documento de Conceptos 1 señalaba que los términos inversores y acreedores “también pueden abarcar a los analistas de valores y asesores, corredores, abogados, agencias reguladoras y otros que asesoran o representan los intereses de inversores y acreedores o que de formas distintas están interesados en cómo les va a inversores y acreedores” (párrafo 35).

- FC1.13 Los párrafos 1.3, 1.5 y 1.10 difieren del *Marco Conceptual* de 1989 y del Documento de Conceptos 1 por dos razones – para eliminar diferencias entre el *Marco Conceptual* de 1989 y el Documento de Conceptos 1 y para ser más directo centrándose en usuarios que toman decisiones sobre el suministro de recursos (pero sin excluir a los asesores). Las razones se analizan en los párrafos FC1.15 a FC1.17 y FC1.21 a FC1.26.

¿Debería haber un grupo de usuarios principales? (2010)

- FC1.14 El Documento de Discusión de 2006 y el Proyecto de Norma de 2008 proponían identificar un grupo de usuarios principales de los informes financieros. Algunos de quienes respondieron al Proyecto de Norma de 2008 dijeron que otros usuarios que no han proporcionado, y no están considerando proporcionar, recursos a la entidad, utilizan los informes financieros por una variedad de razones. El Consejo entendía sus necesidades de información, pero concluyó que, sin un grupo definido de usuarios principales, el *Marco Conceptual* se arriesgaría a convertirse en excesivamente abstracto o impreciso.

¿Por qué se considera a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales los usuarios principales? (2010)

- FC1.15 Algunos de quienes respondieron al Documento de Discusión de 2006 y al Proyecto de Norma de 2008 sugerían que el grupo de usuarios principal debe limitarse a los accionistas existentes o a los accionistas mayoritarios de la entidad controladora. Otros señalaban que los usuarios principales deben ser los accionistas y acreedores existentes, y que los informes financieros deberían centrarse en sus necesidades.
- FC1.16 Las razones por las que el Consejo concluyó que el grupo de usuarios principal debe ser los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales de la entidad que informa son:
- (a) Los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales tienen la mayor necesidad crítica e inmediata de informarse utilizando los informes financieros y muchos de ellos no pueden requerir que la entidad les proporcione directamente la información que necesitan.
 - (b) Las responsabilidades del Consejo y del FASB les requieren que se centren en las necesidades de los participantes en los mercados de capitales, lo que incluye no solo a los inversores existentes sino también a los potenciales y a los prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales.
 - (c) La información que satisface las necesidades de los usuarios principales, anteriormente especificados, es probablemente la que atiende las de los usuarios tanto en jurisdicciones con un modelo de gobierno corporativo definido en el contexto de los accionistas, como en aquellas con un modelo de gobierno corporativo definido en el contexto de todo tipo de grupos de interés.
- FC1.17 Algunos de quienes respondieron expresaron la opinión de que el grupo de usuarios principales especificado era excesivamente amplio, lo que daría lugar a demasiada información en los informes financieros. Sin embargo, el término “demasiada” nace de un juicio subjetivo. Al desarrollar los requerimientos de información financiera que satisfacen el objetivo de dicha información, los consejos confiarán en las características cualitativas y la restricción del costo de la información financiera útil para disciplinarse y evitar proporcionar demasiada información.

Grupo de usuarios principales (2018)

- FC1.18 Las opiniones expresadas por quienes respondieron al Documento de Discusión de 2013, así como al Proyecto de Norma de 2015 sobre la descripción del grupo de usuarios principales, eran similares a las expresadas por los interesados y consideradas por el Consejo cuando originalmente desarrolló el Capítulo 1:
- (a) Algunos de quienes respondieron comentaron que el grupo de usuarios principales se define de forma demasiado concreta. Éstos argumentaron que su definición debe ampliarse para incluir, por ejemplo, a empleados, clientes, proveedores, reguladores y otros.
 - (b) Por el contrario, otros señalaron que el grupo de usuarios principales se define de forma demasiado amplia. Éstos señalaron que el Consejo debería describir a los usuarios principales

como tenedores de derechos sobre el patrimonio frente a la entidad (o quizás como los tenedores de la mayoría de los derechos sobre el patrimonio residual frente a la entidad). Quienes respondieron argumentaron que los tenedores de derechos sobre el patrimonio tienen diferentes necesidades de información (y quizás más amplia) que otros proveedores de capital, porque están expuestos a mayores riesgos.

- FC1.19 A la luz de las opiniones expresadas por quienes respondieron, el Consejo reconsideró la descripción del grupo de usuarios principales. No obstante, concluyó que sus razones para describir al grupo de usuarios principales como los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales de una entidad que informa aún eran válidas (véase el párrafo FC1.16). Además, como se explicaba en el párrafo 1.8 del *Marco Conceptual* de 2018, centrarse en las necesidades de información comunes de los usuarios principales no impide a una entidad que informa incluir información adicional que sea más útil a un subconjunto particular de usuarios principales. Por consiguiente, el Consejo concluyó que no eran necesarios cambios en la descripción del grupo de usuarios principales.
- FC1.20 Además, el Consejo decidió que no había necesidad de que el *Marco Conceptual* de 2018 identificara a los inversores a largo plazo como un subconjunto concreto de usuarios principales con necesidades de información específicas (véanse los párrafos FC0.40 y FC0.41).

¿Debería haber una jerarquía de usuarios? (2010)

- FC1.21 Algunos de quienes respondieron al Proyecto de Norma de 2008 que apoyaban la composición del grupo de usuarios principales también recomendaban que el Consejo debiera establecer una jerarquía de usuarios principales porque inversores, prestamistas y otros acreedores tienen necesidades de información diferentes. Sin embargo, el Consejo observó que los usuarios individuales pueden tener necesidades de información y deseos que son diferentes de los de otros usuarios que posean el mismo tipo de participación en la entidad que informa, y hasta pueden estar en conflicto con ellos. Los informes financieros con propósito general pretenden proporcionar información común a los usuarios, por lo que no pueden dar cabida todas las solicitudes de información. El Consejo tratará de lograr el conjunto de información que pretenda satisfacer las necesidades del máximo número de usuarios en términos de costo-beneficio.

Necesidades de información de otros usuarios que no se encuentran entre el grupo de usuarios principales (2010)

Necesidades de información de la gerencia (2010)

- FC1.22 Algunos interesados preguntaron sobre la interacción entre la información financiera con propósito general y las necesidades de la gerencia. El Consejo señaló que cierta información dirigida a los usuarios principales probablemente satisface algunas necesidades de la gerencia, pero no todas. Sin embargo, la gerencia tiene capacidad de acceder a información financiera adicional y, por consiguiente, la información financiera con propósito general no necesita dirigirse explícitamente a la gerencia.

Necesidades de información de los reguladores (2010)

- FC1.23 Algunos interesados dijeron que mantener la estabilidad financiera en los mercados de capitales (la estabilidad de la economía o del sistema financiero de un país o región) debe ser un objetivo de la información financiera. Estos señalaron que la información financiera debería centrarse en las necesidades de los reguladores y de quienes toman decisiones de política fiscal, que son los responsables de mantener la estabilidad financiera.
- FC1.24 Otros interesados se opusieron a establecer un objetivo de mantener la estabilidad financiera. Dijeron que los estados financieros deberían presentar la realidad económica de la entidad que informa con un sesgo tan pequeño como sea posible, pero que esta presentación no es necesariamente incongruente con un objetivo de estabilidad financiera. Mediante la presentación de la realidad económica, los estados financieros conducirían a una toma de decisiones más informada y de esa forma apoyarían la estabilidad financiera, incluso si eso no es el objetivo principal.⁹

⁹ Un grupo que expresó esa opinión fue el Grupo Asesor de la Crisis Financiera (Financial Crisis Advisory Group, FCAG). El FCAG está formado por aproximadamente 20 personalidades, con amplia experiencia en mercados financieros internacionales, interesados en la transparencia de la presentación de información financiera. El FCAG se formó en 2009 para asesorar al Consejo y al FASB sobre las implicaciones en la elaboración de normas de la crisis financiera y los cambios potenciales en el entorno de regulación global.

- FC1.25 Sin embargo, los defensores de un objetivo de estabilidad financiera estaban pensando en escenarios diferentes. No animaron al Consejo a requerir a las entidades que informan que proporcionasen información para uso de reguladores y decisores de políticas fiscales. En su lugar, recomendaban que el Consejo considerase las consecuencias de las Normas nuevas para la estabilidad de las economías y los sistemas financieros mundiales, al menos en ocasiones, asignando mayor peso a ese objetivo que al de las de las necesidades de información de inversores, prestamistas y otros acreedores.
- FC1.26 El Consejo reconoció que los intereses de los inversores, prestamistas y otros acreedores habitualmente se solapan con los de los reguladores. Sin embargo, ampliar el objetivo de la información financiera para incluir el mantenimiento de estabilidad financiera podría, en ocasiones, crear conflictos entre los objetivos, que el Consejo no se encuentra bien preparado para resolver. Por ejemplo, algunos pueden ser de la opinión de que la mejor forma de mantener la estabilidad financiera es requerir que las entidades no informen, o retrasen la información, de cambios en los valores de activos o pasivos. Ese requerimiento daría lugar, casi con certeza, a privar a los inversores, prestamistas y otros acreedores de información que necesitan. La única forma de evitar conflictos sería eliminar o mitigar el objetivo existente de proporcionar información a inversores, prestamistas y otros acreedores. El Consejo concluyó que eliminar ese objetivo sería incongruente con su misión básica, que es servir a las necesidades de información de los participantes en los mercados de capitales. El Consejo también destacó que proporcionar información financiera, que sea relevante y represente fielmente lo que pretende representar, puede mejorar la confianza de los usuarios en la información, y así contribuir a promover la estabilidad financiera.¹⁰

Utilidad para la toma de decisiones (1.2 a 1.4)

Utilidad para la toma de decisiones (2010)

- FC1.27 Tanto los marcos conceptuales anteriores del Consejo como del FASB se centran en proporcionar información que sea útil en la toma de decisiones económicas, que es el objetivo fundamental de la información financiera. Esos marcos conceptuales también señalaron que la información financiera que sea útil en la toma de decisiones económicas sería también útil para evaluar la forma en que la gerencia ha satisfecho su responsabilidad como administradores.
- FC1.28 El Documento de Discusión de 2006 que condujo al Capítulo 1 señaló que el objetivo de la información financiera debería centrarse en las decisiones sobre asignación de recursos. Aunque la mayoría de quienes respondieron al Documento de Discusión de 2006 estuvieron de acuerdo en que proporcionar información útil para la toma de decisiones era el objetivo apropiado, señalaron que los inversores, prestamistas y otros acreedores toman, además de las decisiones sobre asignación de recursos, otras decisiones que se apoyan en la información financiera presentada. Por ejemplo, los accionistas que votan sobre si mantener a directores o sustituirlos, y sobre la forma en que los miembros de la gerencia deben ser remunerados por sus servicios, necesitan información sobre la que basar sus decisiones. Los procesos de toma de decisiones de los accionistas pueden incluir la evaluación de la forma en que trabaja la gerencia de la entidad con respecto a las gerencias de entidades competidoras en circunstancias similares.
- FC1.29 El Consejo estuvo de acuerdo con quienes respondieron y destacó que, en la mayoría de los casos, la información diseñada para la toma de decisiones sobre asignación de recursos también sería útil para evaluar el desempeño de la gerencia. Por ello, en el Proyecto de Norma de 2008 que condujo al Capítulo 1, el Consejo propuso que el objetivo de la información financiera era proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil para los inversores, prestamistas y otros acreedores presentes y potenciales en las decisiones que toman en su condición de suministradores de capital. El Proyecto de Norma de 2008 también describe el papel que los estados financieros pueden tener en fundamentar decisiones relacionadas con la administración de los recursos de una entidad.
- FC1.30 El Proyecto de Norma de 2008 trató el *Objetivo de la Información Financiera y la Utilidad para las Decisiones* en secciones separadas. El Consejo combinó esas dos secciones en el Capítulo 1 porque la utilidad para la toma de decisiones es el objetivo de la información financiera. Por consiguiente, ambas secciones abordaban los mismos puntos y proporcionaban más detalle del que era necesario. La combinación de esas dos secciones daba lugar a la eliminación de subsecciones separadas sobre utilidad en la evaluación de las perspectivas de flujos de efectivo y la utilidad para evaluar la responsabilidad en la administración de la gerencia. El Consejo no pretendía dar a entender que la evaluación de las perspectivas

¹⁰ Véanse también los párrafos FC0.34 a FC0.43 sobre el análisis de 2018 del Consejo sobre el papel que juegan las Normas en promover inversión a largo plazo, y el párrafo EP1.5 del *Marco Conceptual* de 2018 donde se da una explicación de la contribución del *Marco Conceptual* a la misión de la Fundación IFRS y del Consejo, que consiste en desarrollar Normas que aporten transparencia, rendición de cuentas y eficiencia a los mercados financieros.

de flujos de efectivo futuros sea más importante que la evaluación de la calidad de la administración de la gerencia, o viceversa. Ambas son importantes para la toma de decisiones sobre el suministro de recursos a una entidad, y la información sobre la administración es también importante para los suministradores de recursos que tienen la capacidad de aprobar las acciones de la gerencia o de influir sobre las mismas de otra forma.

- FC1.31 El Consejo decidió no utilizar el término "administración" en el *Marco Conceptual* de 2010 porque podría haber dificultades para traducirlo a otros idiomas. En su lugar, el Consejo describió lo que administración representa. Por consiguiente, el objetivo de la información financiera en el *Marco Conceptual* de 2010 reconocía que los usuarios toman decisiones sobre asignación de recursos, así como decisiones sobre si la gerencia ha hecho un uso eficiente y eficaz de los recursos proporcionados.

Administración (2018)

- FC1.32 Después de que se emitiera en 2010 el Capítulo 1, algunos interesados interpretaron éste, y en concreto la eliminación del término "administración" como que obviaba el hecho de que los usuarios de los estados financieros necesitaban información para ayudarles a evaluar la administración de la gerencia. Como se mencionaba en el párrafo FC1.30, el Consejo no había pretendido obviar esa necesidad. No obstante, el Consejo concluyó posteriormente que la redacción del *Marco Conceptual* de 2010 no era suficientemente clara.
- FC1.33 Por ello, en el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo mejoró la redacción para aclarar su intención original. El Consejo reintrodujo el término "administración" y, al describir el objetivo de la información financiera con propósito general, dio más prominencia a la importancia de proporcionar la información necesaria para evaluar la administración de la gerencia de los recursos económicos de la entidad. Esa prominencia adicional contribuye a destacar la rendición de cuentas de la gerencia a los usuarios sobre los recursos económicos confiados a su cuidado.
- FC1.34 Para proporcionar esa mayor prominencia, el *Marco Conceptual* de 2018 identifica la información necesaria para evaluar la administración de la gerencia como posiblemente parcialmente separada de la información necesaria para ayudar a los usuarios a evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras en la entidad. Los dos tipos de información son necesarios para cumplir el objetivo global de la información financiera—que es proporcionar información que sea útil para la toma de decisiones relativa al suministro de recursos a la entidad (decisiones de asignación de recursos).
- FC1.35 El Consejo también consideró otros enfoques sugeridos por algunos interesados. Esos enfoques habrían identificado la provisión de información para ayudar a evaluar la administración de la gerencia como parte del objetivo de la información financiera o como un objetivo adicional igualmente prominente. El Consejo rechazó esos enfoques porque:
- (a) la evaluación de la administración de la gerencia no es un fin en sí misma; es una información necesaria al tomar decisiones sobre asignación de recursos. Por ejemplo, una conclusión de que la administración de la gerencia no es satisfactoria puede conducir a la decisión de sustituir la gerencia con el objetivo de incrementar las rentabilidades futuras.
 - (b) La introducción de un objetivo adicional de la información financiera podría ser confuso.
- FC1.36 Además, en el *Marco Conceptual* de 2018 el Consejo aclaró cómo la evaluación de la administración de la gerencia contribuía a las decisiones de asignación de recursos. El Consejo hizo esto ampliando la explicación de las decisiones sobre asignación de recursos. La información recibida sobre el Proyecto de Norma de 2015 indicó que algunos de quienes respondieron interpretaron las decisiones de asignación de recursos en el sentido de que hacían referencia únicamente a decisiones de compra, venta o tenencia. Por ello, en su opinión, las decisiones de asignación de recursos excluían decisiones tomadas mientras mantenían una inversión, por ejemplo, decisiones de confirmar o sustituir a la gerencia, evaluar lo adecuado de la remuneración de la gerencia o de aprobar una estrategia de negocio propuesta por la gerencia.
- FC1.37 El Consejo no pretendía que las decisiones de asignación de recursos se interpretaran de forma limitada como que hacía referencia únicamente a decisiones de compra, venta o tenencia. Por consiguiente, el *Marco Conceptual* de 2018 señala de forma explícita que las decisiones de asignación de recursos implican decisiones sobre:
- (a) la compra, venta o mantenimiento de instrumentos de patrimonio y de deuda;
 - (b) el suministro o liquidación de préstamos y otras formas de crédito; o

- (c) el ejercicio del derecho a votar o de influir en las acciones de la gerencia¹¹ que afectan el uso de los recursos económicos de la entidad.

Los usuarios de los estados financieros necesitan evaluar el importe, calendario e incertidumbre de las entradas de efectivo netas futuras y la administración de la gerencia de los recursos económicos de la entidad para tomar cualquiera de estas decisiones.

- FC1.38 El párrafo FC1.37(c) hace referencia a las acciones de la gerencia que afectan el uso de los recursos económicos de la entidad. Un ejemplo de una decisión sobre estas acciones es una decisión de voto relativa a los miembros del Consejo de directores. Ese voto influye, en última instancia, en las acciones posteriores del Consejo de directores que afectan al uso de los recursos económicos de la entidad. Sin embargo, la información financiera no se diseña para proporcionar información que ayudará a los usuarios principales de esa información para ejercer sus derechos al voto sobre otras acciones de la gerencia, tales como el desarrollo de una declaración sobre una cuestión de una política pública que no afecta directamente el uso de los recursos económicos de la entidad.
- FC1.39 Algunos de quienes respondieron al Proyecto de Norma de 2015 sugirieron que en algunos casos la información necesaria para evaluar la administración de la gerencia difiere de la necesaria para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras en la entidad. En concreto, quienes respondieron se centraron en la selección de una base de medición:
- (a) algunos de quienes respondieron sugirieron que, en algunos casos, las medidas del costo histórico son más útiles que las medidas del valor corriente para evaluar la administración porque, en su opinión, las medidas del costo histórico son más verificables y proporcionan un vínculo más directo con las transacciones actualmente tomadas por la gerencia; y
 - (b) por el contrario, otros que respondieron argumentaron que, en algunos casos, las medidas del valor corriente pueden ser más útiles para evaluar la administración porque, en su opinión, estas medidas pueden proporcionar información sobre hasta qué punto la gerencia ha actuado bien en comparación con otros cursos de acción actualmente disponibles.
- FC1.40 Al dar más prominencia a la administración dentro de la descripción del objetivo de la información financiera en el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo no pretendía suponer una preferencia sobre cualquier base de medición concreta. Los factores a considerar en la selección de una base de medición se analizan en el Capítulo 6—*Medición* del *Marco Conceptual* de 2018.

El término "administración" (2018)

- FC1.41 El Capítulo 1 revisado reintroduce el término "administración" y explica que la evaluación de la administración de la gerencia implica la evaluación de la eficiencia y eficacia con que la gerencia de la entidad y el consejo de gobierno ha cumplido con sus responsabilidades de utilizar los recursos económicos de la entidad (véanse los párrafos 1.4, 1.22 y 1.23). Esa evaluación permite que los usuarios de los estados financieros mantengan a la gerencia como responsable por sus acciones. El uso por el Consejo del término "administración" es congruente con la comprensión general de ese término: la gestión cuidadosa y responsable de algo que se ha confiado a uno para que lo cuide.¹² Estas mejoras al Capítulo 1 proporciona un incremento de la claridad y el Consejo concluyó que esto supera las dificultades de su traducción identificadas en 2010.

El objetivo de la información financiera para los diferentes tipos de entidades (2010)

- FC1.42 El Consejo consideró si el objetivo de información financiera con propósito general debería diferir para tipos distintos de entidades. Las posibilidades incluyen:
- (a) entidades pequeñas frente a entidades de gran tamaño;
 - (b) entidades con instrumentos financieros de deuda o patrimonio cotizados (en mercados públicos) frente a las que no tienen tales instrumentos; y
 - (c) entidades con la propiedad muy concentrada versus las que tienen la propiedad ampliamente dispersa.

¹¹ El término "gerencia" hace referencia tanto a la gerencia como al consejo de gobierno de una entidad (véase el párrafo 1.4(b) del *Marco Conceptual* de 2018).

¹² Esta definición de administración se proporciona en el diccionario en línea Merriam-Webster (<https://www.merriam-webster.com/dictionary/stewardship>).

- FC1.43 Los usuarios externos de la información financiera tienen objetivos similares, independientemente del tipo de entidades en que inviertan. Por ello, el Consejo concluyó que el objetivo de informes financieros con propósito general es el mismo para todas las entidades. Sin embargo, las restricciones de costos y diversidad en actividades entre entidades pueden algunas veces llevar al Consejo a permitir o requerir diferencias en la información para tipos distintos de entidades.

Información sobre los recursos económicos, los derechos de los acreedores frente a la entidad y los cambios en los recursos económicos, los derechos de los acreedores de la entidad que informa (párrafos 1.12 a 1.21)

La importancia de la información sobre el rendimiento financiero (2010)

- FC1.44 Una afirmación que muchos interesados han hecho desde hace tiempo es que el rendimiento financiero de una entidad que informa, tal como se representa por el resultado integral y sus componentes, es la información más importante.¹³ El Documento de Conceptos 1 (párrafo 43) señalaba:

El objeto principal de la información financiera es informar sobre el rendimiento de una empresa mediante medidas del resultado integral y sus componentes. Inversores, acreedores y otros interesados en la evaluación de las perspectivas de las entradas de efectivo netas de la empresa, están especialmente interesados en esa información.

Por el contrario, el *Marco Conceptual* de 1989 consideró la información sobre la situación financiera de la entidad que informa y el rendimiento financiero igual de importantes.

- FC1.45 Para ser útil para la toma de decisiones, los informes financieros deben proporcionar información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores sobre la entidad que informa y los cambios en ellos durante un periodo. Una entidad que informa no puede proporcionar razonablemente información completa sobre su rendimiento financiero (tal como se representa por el resultado integral, el resultado u otros términos similares) sin identificar y medir sus recursos económicos y los derechos de los acreedores. Por consiguiente, el Consejo concluyó que sería poco apropiado designar un tipo de información como el objeto principal de la información financiera.
- FC1.46 Al tratar la situación financiera de una entidad, el Proyecto de Norma de 2008 se refería a recursos económicos y derechos de los acreedores sobre ellos. El capítulo utiliza la frase "recursos económicos de la entidad que informa y derechos de los acreedores frente a ésta" (véase el párrafo 1.12). La razón del cambio es que, en muchos casos, los derechos de los acreedores frente a una entidad no son derechos sobre recursos específicos. Además, muchos derechos de los acreedores serán satisfechos utilizando recursos que procederán de entradas de efectivo netas futuras. Por ello, mientras todos los derechos de los acreedores son derechos frente a la entidad, no todos son derechos contra los recursos existentes de la entidad.

Situación financiera y solvencia (2010)

- FC1.47 Algunos interesados han sugerido que el principal propósito del estado de situación financiera debe ser el de proporcionar información que ayude a evaluar la solvencia de la entidad que informa. La pregunta no es si la información proporcionada en los informes financieros debe servir de ayuda para evaluar la solvencia; claramente, debe serlo. La evaluación de la solvencia es de interés para inversores, prestamistas y otros acreedores, y el objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información que les sea útil para tomar decisiones.
- FC1.48 Sin embargo, algunos han sugerido que el estado de situación financiera debe dirigirse hacia las necesidades de información de prestamistas, y otros acreedores y reguladores, posiblemente en detrimento de inversores y otros usuarios. Hacerlo así, sería incongruente con el objetivo de servir a las necesidades de información comunes del grupo principal de usuarios. Por ello, el Consejo rechazó la idea de dirigir el estado de situación financiera (o cualquier otro estado financiero en particular) hacia las necesidades de un subgrupo particular de usuarios.

¹³ El Documento de Conceptos 1 se refería a las ganancias y sus componentes. Sin embargo, el Documento de Conceptos No. 6 del FASB *Elementos de los Estados Financieros* sustituyó el término resultado integral por el término "ganancias". El segundo término se reserva para un componente del resultado integral.

desde párrafo

CAPÍTULO 2—CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL

INTRODUCCIÓN	FC2.1
Revisión de 2018	FC2.2
EL OBJETIVO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y LAS CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL (2010)	FC2.5
CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS FUNDAMENTALES Y DE MEJORA (2010)	FC2.9
CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS FUNDAMENTALES	FC2.12
Relevancia	FC2.12
Valor predictivo y confirmatorio (2010)	FC2.15
La diferencia entre valor predictivo y los términos estadísticos relacionados (2010)	FC2.17
Materialidad o Importancia relativa (2010)	FC2.18
Materialidad o Importancia relativa (2018)	FC2.20
Representación fiel	FC2.21
Sustitución del término "fiabilidad" (2010)	FC2.22
Conservación del término "representación fiel" (2018)	FC2.28
Esencia sobre la forma (2010)	FC2.32
Esencia sobre la forma (2018)	FC2.33
Prudencia y neutralidad (2010)	FC2.34
Prudencia (2018)	FC2.37
Incertidumbre en la medición (2018)	FC2.46
¿Puede la representación fiel ser medida empíricamente? (2010)	FC2.50
Aplicación de las características cualitativas fundamentales (2018)	FC2.58
CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE MEJORA	FC2.58
Comparabilidad (2010)	FC2.58
Verificabilidad (2010)	FC2.60
Oportunidad (2010)	FC2.63
Comprensibilidad (2010)	FC2.66
CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS NO INCLUIDAS (2010)	FC2.70
LA RESTRICCIÓN DEL COSTO EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL (2010)	FC2.73

En 2018, el Consejo realizó cambios concretos al Capítulo 2 del Marco Conceptual. A los Fundamentos de las Conclusiones de este capítulo se añadió una descripción de las consideraciones del Consejo al desarrollar dichos cambios. El Consejo añadió una fecha al encabezamiento de cada sección de los Fundamentos de las Conclusiones, para indicar cuándo se desarrolló esa sección. Las secciones de los Fundamentos de las Conclusiones que reflejan las consideraciones del Consejo en el momento de desarrollar el capítulo en 2010 no se actualizaron en 2018, excepto para añadir y actualizar las referencias cruzadas y realizar cambios editoriales necesarios menores.

Introducción

FC2.1 La primera versión de este capítulo se desarrolló juntamente con el FASB y se emitió en 2010 como Capítulo 3 del *Marco Conceptual* de 2010 (véase el párrafo FC0.3). Por consiguiente, estos Fundamentos de las Conclusiones incluyen algunas referencias a la literatura del FASB.

Revisión de 2018

FC2.2 Cuando el Consejo reinició el trabajo sobre el proyecto del Marco Conceptual en 2012, no reconsideró en profundidad las características cualitativas de la información financiera útil (véase el párrafo FC0.11). Aunque algunos de los que respondieron al Documento de Trabajo de 2013 estuvieron de acuerdo con este enfoque, muchos señalaron que el Consejo debería reconsiderar uno o más aspectos de este capítulo. A la luz de estos comentarios, el Consejo consideró la necesidad de hacer cambios en las áreas siguientes:

- (a) materialidad o importancia relativa (véanse los párrafos FC2.20);
- (b) fiabilidad e incertidumbre en la medición (véanse los párrafos FC2.28 a FC2.31 y FC2.46 a FC2.49);
- (c) esencia sobre la forma (véase el párrafo FC2.33);
- (d) prudencia (véanse los párrafos FC2.37 a FC2.45); y
- (e) aplicación de las características cualitativas fundamentales (véanse los párrafos FC2.52 a FC2.57).

FC2.3 Además, el Consejo renumeró el capítulo sobre características cualitativas de la información financiera útil como Capítulo 2. El Consejo también realizó algunos cambios de redacción en el Capítulo 2, principalmente para utilizar el término "representación fiel" con más precisión, analizando si la información financiera representa fielmente lo que se propone representar (por ejemplo, un fenómeno económico), en lugar de analizar si la información financiera en sí misma está fielmente representada.

FC2.4 El FASB no ha realizado cambios en su Documento de Conceptos N° 8 *Marco Conceptual para la Información Financiera—Capítulo 3, Características de la Información Financiera Útil* que se correspondan con los cambios concretos realizados por el Consejo en 2018. El Consejo concluyó que la claridad lograda por sus mejoras al Capítulo 2 superan las desventajas de divergencia que pudiera haber, a este respecto, con la versión del FASB.

El objetivo de la información financiera y las características cualitativas de la información financiera útil (2010)

FC2.5 Existen alternativas disponibles para todos los aspectos de la información financiera, incluyendo el reconocimiento, baja en cuentas, medición, clasificación, presentación e información a revelar. Al desarrollar Normas, el Consejo elegirá la alternativa que permita llegar más lejos en el logro del objetivo de la información financiera. Los preparadores de la información financiera también tienen que optar entre las alternativas, de forma que logren el objetivo de la información financiera si ninguna Norma es aplicable o si la aplicación de una Norma concreta requiere juicios o facilita opciones.

FC2.6 El Capítulo 1 especifica que el objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales, para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Los

decisores en los que se centra este *Marco Conceptual* son los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales.

- FC2.7 Ese objetivo por sí mismo deja un amplio margen al juicio y proporciona escasa guía sobre la forma de ejercer ese juicio. El Capítulo 2 describe el primer paso para llevar a cabo los juicios necesarios para aplicar ese objetivo. Identifica y describe las características cualitativas que la información financiera debe tener si quiere cumplir con el objetivo de la información financiera. También se ocupa del costo, que es una restricción dominante de la información financiera.
- FC2.8 Los capítulos siguientes utilizan las características cualitativas para ayudar en la elección de guías sobre el reconocimiento, medición y otros aspectos de la información financiera.

Características cualitativas fundamentales y de mejora (2010) (párrafo 2.4)

- FC2.9 El Capítulo 2 distingue entre características cualitativas fundamentales que son las más importantes y las características cualitativas de mejora que son menos importantes, pero todavía altamente deseables. El Documento de Discusión de 2006 no distinguía explícitamente entre esas características cualitativas. El Consejo hizo la distinción posteriormente debido a la confusión entre quienes respondieron al Documento de Discusión de 2006 sobre la forma en que las características cualitativas se relacionaban unas con otras.
- FC2.10 Algunos de quienes respondieron al Proyecto de Norma de 2008 señalaron que todas las características cualitativas deben considerarse por igual, y que la distinción entre características cualitativas fundamentales y de mejora era arbitraria. Otros dijeron que las características cualitativas más importantes difieren dependiendo de las circunstancias; por lo que no era apropiado diferenciar entre características cualitativas.
- FC2.11 El Consejo no comparte que la distinción sea arbitraria. La información financiera sin las dos características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel no es útil, y no puede hacerse útil siendo más comparable, verificable, oportuna o comprensible. Sin embargo, la información financiera que es relevante y representa fielmente lo que se propone representar, puede aún ser útil incluso si no tiene ninguna de las características cualitativas de mejora.

Características cualitativas fundamentales (párrafos 2.5 a 2.22)

Relevancia (párrafos 2.6 a 2.11)

- FC2.12 Es evidente por sí mismo que la información financiera es útil para tomar una decisión solo si es capaz de influir en esa decisión. “Relevancia” es el término utilizado en el *Marco Conceptual* para describir esa capacidad. Es una característica cualitativa fundamental de la información financiera útil.
- FC2.13 La definición de relevancia en el *Marco Conceptual* es congruente con la definición del Documento de Conceptos No. 2 del FASB *Características Cualitativas de la Información Contable*. La definición del *Marco Conceptual* de 1989 de relevancia era que la información es relevante solo si influye realmente en las decisiones de los usuarios. Sin embargo, los usuarios consideran una variedad de información procedente de numerosas fuentes, y la medida en que una decisión se ve afectada por información sobre un fenómeno económico particular es difícil, si no imposible, de determinar, incluso posteriormente al hecho.
- FC2.14 Por el contrario, puede determinarse si la información es capaz de influir en una decisión o no (relevancia tal como se define en el *Marco Conceptual* de 2010). Uno de los propósitos principales de los proyectos de norma que se publican y otros documentos producto del procedimiento a seguir es recabar las opiniones de los usuarios sobre si la información que se requeriría por las Normas propuestas es capaz de influir en sus decisiones. El Consejo también evalúa la relevancia mediante encuentros con usuarios para tratar las Normas propuestas, decisiones de agenda potenciales, efectos en la información presentada por aplicación de Normas implementadas recientemente y otros temas.

Valor predictivo y confirmatorio (2010) (párrafos 2.7 a 2.10)

- FC2.15 Numerosas decisiones de inversores, prestamistas y otros acreedores se basan en predicciones implícitas o explícitas sobre el importe y calendario de la rentabilidad de una inversión de patrimonio, préstamos u otros instrumentos de deuda. Por consiguiente, la información es capaz de influir en una de esas decisiones solo si

ayuda a los usuarios a hacer nuevas predicciones, confirmar o corregir predicciones anteriores o ambas cosas a la vez (que son, respectivamente, las definiciones de valor predictivo y confirmatorio).

- FC2.16 El *Marco Conceptual* de 1989 identificó el valor predictivo y el valor confirmatorio como componentes de la relevancia, y el Documento de Conceptos 2 se refería al valor predictivo y de retroalimentación. El Consejo concluyó que el valor confirmatorio y el de retroalimentación pretendían tener el mismo significado. El Consejo y el FASB estuvieron de acuerdo en que ambos consejos utilizarían el mismo término (valor confirmatorio) para evitar dar la impresión de que los dos marcos conceptuales pretendían ser diferentes.

La diferencia entre valor predictivo y términos estadísticos relacionados (2010)

- FC2.17 Valor predictivo, tal como se utiliza en el *Marco Conceptual*, no es lo mismo que predictibilidad o persistencia tal como se utilizan en estadística. La información tiene valor predictivo si puede utilizarse para hacer predicciones sobre los desenlaces posibles de sucesos pasados o actuales. Por el contrario, los estadísticos utilizan predictibilidad para referirse a la exactitud con la que es posible predecir el próximo número en una serie y persistencia se refiere a la tendencia de una serie de números a continuar cambiando tal como ha cambiado en el pasado.

Materialidad o importancia relativa (2010) (párrafo 2.11)

- FC2.18 El Documento de Conceptos 2 y el *Marco Conceptual* de 1989 trataban la materialidad o importancia relativa y la definían de forma similar. El Documento de Conceptos 2 describía materialidad o importancia relativa como una restricción de la información financiera, que puede considerarse solo junto con las características cualitativas, especialmente con la relevancia y la representación fiel. El *Marco Conceptual* de 1989, por otra parte, trataba la materialidad o importancia relativa como un aspecto de la relevancia, y no indicaba que la materialidad o importancia relativa tuviera un papel en relación con otras características cualitativas.
- FC2.19 El Documento de Discusión de 2006 y el Proyecto de Norma de 2008 proponían que la materialidad o importancia relativa fuera una restricción dominante de la información financiera, porque se corresponde con todas las características cualitativas. Sin embargo, algunos de quienes respondieron al Proyecto de Norma de 2008 estuvieron de acuerdo en que, aunque la materialidad o importancia relativa sea dominante, no es una restricción en la capacidad de una entidad que informa para presentar información. Más bien, la materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia, porque la información no material o sin importancia relativa no afecta a la decisión de un usuario. Además, un emisor de normas no considera, al desarrollar estas normas, la materialidad o importancia relativa porque es una consideración específica de cada entidad. Los consejos estuvieron de acuerdo con esas opiniones y concluyeron que la materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia que se aplica para cada entidad individual.

Materialidad (2018)

- FC2.20 Al revisar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo concluyó que el concepto de materialidad o importancia relativa se describe con claridad en el *Marco Conceptual* de 2010. Por ello, el Consejo no modificó esa descripción de materialidad o importancia relativa, excepto para aclarar que los usuarios mencionados en la descripción son los usuarios principales de los informes financieros con propósito general, como se describe en el párrafo 1.5 del *Marco Conceptual*. Esta aclaración enfatiza que las decisiones sobre materialidad o importancia relativa pretenden reflejar las necesidades de los usuarios principales, no las necesidades de cualquier otro grupo.

Representación fiel (párrafos 2.12 a 2.19)

- FC2.21 El tratamiento de la representación fiel del Capítulo 3 del *Marco Conceptual* de 2010 difería de la de los marcos conceptuales anteriores en dos aspectos significativos. Primero, utilizaba el término "representación fiel" en lugar de "fiabilidad". Segundo, esencia sobre forma, prudencia (conservadurismo) y verificabilidad, que habían sido aspectos de la fiabilidad en el Documento de Conceptos 2 y en el *Marco Conceptual* de 1989, no se consideraban en la representación fiel en el *Marco Conceptual* de 2010. Las referencias a la esencia sobre la forma y a la prudencia se eliminaron en 2010, por las razones descritas en los párrafos FC2.32 y FC2.34, pero se reincorporaron, con aclaraciones, en el *Marco Conceptual* de 2018. Desde 2010, la verificabilidad se ha descrito como una característica cualitativa de mejora en lugar de como parte de esta característica cualitativa fundamental (véanse los párrafos 2.30 a 2.32).

Sustitución del término "fiabilidad" (2010)

- FC2.22 El Documento de Conceptos 2 o en el *Marco Conceptual* de 1989 utilizaban el término "fiabilidad" para describir lo que ahora se denomina representación fiel.
- FC2.23 El Documento de Conceptos 2 designaba a la fidelidad en la representación, la verificabilidad y la neutralidad como aspectos de la fiabilidad, a la vez que trataba a la integridad como parte de dicha fidelidad en la representación.
- FC2.24 El *Marco Conceptual* de 1989 señalaba:
- La información tiene la cualidad de representación fiel cuando está libre de error significativo y sesgo, y representa fielmente lo que pretende representar o puede esperarse razonablemente que represente.
- El *Marco Conceptual* de 1989 también trataba la esencia sobre la forma, la neutralidad, la prudencia y la integridad como aspectos de la representación fiel.
- FC2.25 Desgraciadamente, el marco conceptual tampoco expresaba con claridad el significado de fiabilidad. Los comentarios de quienes respondieron a las numerosas normas propuestas indicaban la ausencia de una interpretación común del término "fiabilidad". Algunos se centraban en la verificabilidad o en estar libre de errores significativos, descartando prácticamente la característica de representación fiel. Otros se centraban más en la representación fiel, quizá combinada con neutralidad. Algunos aparentemente piensan que la fiabilidad se refiere principalmente a la precisión.
- FC2.26 Puesto que los intentos de explicar qué pretende significar fiabilidad en este contexto se han mostrado infructuosos, el Consejo buscó un término diferente que transmitiera con mayor claridad el significado deseado. El término "representación fiel", la descripción fiel en los informes financieros de fenómenos económicos fue el resultado de esa búsqueda. Ese término abarca las principales características que los marcos conceptuales anteriores incluían como aspectos de la fiabilidad.
- FC2.27 Muchos de quienes respondieron al Documento de Discusión de 2006 y al Proyecto de Norma de 2008 se opusieron a la decisión inicial del Consejo de sustituir "fiabilidad" por "representación fiel". Algunos señalaron que el Consejo podría haber explicado mejor qué significa fiabilidad, en lugar de sustituir el término. Sin embargo, muchos de quienes hicieron esos comentarios asignaban a la fiabilidad un significado distinto del pretendido por el Consejo. En particular, las descripciones de muchos de quienes respondieron hacían sobre el término fiabilidad se parecían más a la idea del Consejo de verificabilidad que a su idea de fiabilidad. Esos comentarios condujeron al Consejo a reafirmarse en su decisión de sustituir el término "fiabilidad" por "representación fiel".

Conservación del término "representación fiel" (2018)

- FC2.28 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo consideró si reintegrar el término "fiabilidad" como una denominación para la característica cualitativa que ahora se denomina "representación fiel". Los argumentos dados para esta reincorporación por algunos interesados incluían:
- (a) El término "fiabilidad" es más claro y se entiende mejor que el de "representación fiel".
 - (b) El *Marco Conceptual* de 2010 existente supone que todo puede representarse fielmente si se da información explicativa suficiente. Esta interpretación de representación fiel permitiría el reconocimiento de partidas que no pueden medirse fiablemente. Por consiguiente, la característica cualitativa de representación fiel no actúa como un filtro efectivo para identificar los tipos de información a incluir en los estados financieros.
 - (c) El *Marco Conceptual* de 1989 reconocía un equilibrio entre las características cualitativas de relevancia y fiabilidad. La información más relevante puede carecer de fiabilidad y la información más fiable puede carecer de relevancia. Algunos de los que respondieron expresaron la opinión de que este equilibrio estaba ausente en el *Marco Conceptual* de 2010 (véanse los párrafos FC2.52 a FC2.57).
 - (d) La idea de que los estados financieros deben ser creíbles, es decir, que los usuarios necesitan asegurarse de que pueden confiar en que los estados financieros representan fielmente lo que se proponen representar, es un concepto clave que debe reconocerse en el *Marco Conceptual*. Tratar ese concepto solo como una característica cualitativa de mejora (verificabilidad, véanse los párrafos FC2.60 a FC2.62) le otorga muy poco peso.
- FC2.29 El Consejo destacó que el concepto de fiabilidad se usaba de dos formas diferentes en las Normas:
- (a) Para significar que el nivel de incertidumbre en la medición es tolerable. Este uso de la palabra refleja los criterios de reconocimiento incluidos en el *Marco Conceptual* de 1989 (y no revisado

en la modificación de 2010 del *Marco Conceptual* de 1989)—una partida que cumple la definición de un elemento se reconoce solo si es probable que haya un flujo de beneficios económicos y tiene un costo o valor que puede medirse con fiabilidad.

- (b) Para referirse a una característica cualitativa de la información financiera útil—la característica anteriormente denominada "fiabilidad" y ahora denominada "representación fiel". Este uso de fiabilidad es mucho menos frecuente en las Normas.

- FC2.30 La decisión de cambiar el término "fiabilidad" por el término "representación fiel" se realizó para evitar confusión entre los dos usos de la palabra "fiabilidad" descritos en el párrafo FC2.29. Las respuestas al Documento de Discusión de 2013 y al Proyecto de Norma de 2015 parecían confirmar que muchos de los que respondieron continúan equiparando la palabra "fiabilidad" solo con un nivel tolerable de incertidumbre en la medición, no con la característica cualitativa descrita en el *Marco Conceptual* de 1989. Por ello, el Consejo conservó el término "representación fiel" como denominación para la característica cualitativa anteriormente denominada "fiabilidad". Sin embargo, para abordar las preocupaciones de que el *Marco Conceptual* de 2010 no analizara adecuadamente el papel de la incertidumbre en la medición en la información financiera, el Consejo incluyó en el *Marco Conceptual* de 2018 un análisis de la forma en que la incertidumbre en la medición afecta la utilidad de la información financiera (véanse los párrafos 2.19, 2.22 y FC2.46 a FC2.49). Además, el *Marco Conceptual* de 2018 analiza el papel de la incertidumbre en la medición en decisiones sobre el reconocimiento y medición (véanse los párrafos 5.19 a 5.23 y 6.60).
- FC2.31 Después de las modificaciones de 2018 al análisis de la prudencia y esencia sobre la forma (véanse los párrafos FC2.37 a FC2.45 y FC2.33), la descripción de la característica cualitativa de fiabilidad del *Marco Conceptual* de 1989 y la descripción de la característica cualitativa de la representación fiel del *Marco Conceptual* de 2018 están sustancialmente alineadas. La Tabla 2.1 compara las descripciones.

Tabla 2.1—Fiabilidad en el *Marco Conceptual* de 1989 y representación fiel en el *Marco Conceptual* de 2018

Marco Conceptual de 1989 Fiabilidad	Marco Conceptual de 2018 Representación fiel
Los usuarios pueden fiarse de que representa fielmente lo que se propone representar	Representa fielmente el fenómeno que intenta representar (véase el párrafo 2.12)
Completa	Completa (véase el párrafo 2.14)
Neutral	Neutral (véase el párrafo 2.15)
Libre de error o sesgo significativo	Libre de error y neutral (véanse los párrafos 2.18 y 2.15)
Esencia sobre la forma	Esencia sobre la forma (véase el párrafo 2.12)
Prudencia	Prudencia (véase el párrafo 2.16 y 2.17)

Esencia sobre la forma (2010) (párrafo 2.12)

- FC2.32 En el *Marco Conceptual* de 2010, la esencia sobre la forma no se consideró un componente separado de la representación fiel, porque el Consejo concluyó que sería redundante. La representación fiel significa que la información financiera representa la esencia de un fenómeno económico, en lugar de meramente representar su forma legal. La representación de una forma legal que difiere de la esencia económica que subyace en el fenómeno económico podría no dar lugar a una representación fiel.

Esencia sobre la forma (2018)

- FC2.33 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo destacó que algunos interesados habían inferido que la eliminación de 2010 de la referencia a la esencia sobre la forma significaba que el Consejo ya no se comprometía con la descripción en sustancia de un fenómeno económico. El Consejo no pretendía dar a

entender este cambio. Por consiguiente, para evitar futuras interpretaciones erróneas y destacar la intención del Consejo, éste reincorporó en el párrafo 2.12 del *Marco Conceptual* de 2018 una referencia explícita a la necesidad de representar fielmente la esencia de un fenómeno económico. El Consejo explicó adicionalmente cómo proporcionar una representación fiel de la esencia de los derechos contractuales y las obligaciones contractuales en los párrafos 4.59 a 4.62 del *Marco Conceptual* de 2018.

Prudencia y neutralidad (2010) (párrafo 2.15)

- FC2.34 El Capítulo 2 del *Marco Conceptual* de 2010 no incluye prudencia o conservadurismo como un aspecto de la representación fiel porque el Consejo concluyó, entonces, que su inclusión sería incongruente con la neutralidad. Algunos de quienes respondieron al Documento de Discusión de 2006 y al Proyecto de Norma de 2008 no estuvieron de acuerdo con esa opinión. Señalaban que el marco conceptual debería incluir el conservadurismo, la prudencia o ambos. Decían que el sesgo no debería asumirse siempre como no deseable, sobre todo en circunstancias en las que el sesgo, en su opinión, produce información que es más relevante para algunos usuarios.
- FC2.35 Reflejar intencionadamente estimaciones conservadoras de activos, pasivos, resultados o patrimonio se ha considerado en ocasiones deseable para contrarrestar los efectos de algunas estimaciones de la gerencia que han sido percibidas como excesivamente optimistas. Sin embargo, incluso con las prohibiciones contra las omisiones o inexactitudes intencionadas que aparecían en el *Marco Conceptual* de 1989, una advertencia para ser prudentes probablemente conduciría a un sesgo. La subestimación de activos o la exageración de pasivos, en un periodo, conduce habitualmente a exagerar también el rendimiento financiero en periodos posteriores —una consecuencia que no puede describirse como prudente o neutral.
- FC2.36 Otros que respondieron al Proyecto de Norma de 2008 dijeron que esa neutralidad es imposible de alcanzar. En su opinión, la información relevante debe tener propósito, y la información con propósito no es neutral. En otras palabras, puesto que la información financiera es un instrumento para influir en la toma de decisiones, no puede ser neutral. Obviamente, se espera que la información financiera presentada se influya en las acciones de los usuarios de esa información, y el mero hecho de que muchos usuarios tomen acciones similares sobre la base de la información presentada no demuestra una ausencia de neutralidad. El Consejo no pretende animar ni predecir acciones específicas de los usuarios. Si la información financiera está sesgada, en el sentido de que anima a los usuarios a tomar o evitar acciones predeterminadas, esa información no es neutral.

Prudencia (2018) (párrafos 2.16 y 2.17)

- FC2.37 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo destacó que diferentes interesados aplican el término "prudencia" con significados distintos. En concreto:
- (a) Algunos lo utilizan para referirse a la necesidad de ser cauto al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre, pero sin tener que ser más cautos en juicios relacionados con ingresos y activos que con los relacionados con pérdidas y pasivos ("prudencia cautelosa"—véanse los párrafos FC2.39 y FC2.40).
 - (b) Otros lo utilizan para referirse a la necesidad de aplicar asimetría sistemática— las pérdidas se reconocen en una etapa anterior que los ingresos ("prudencia asimétrica"—véanse los párrafos FC2.41 a FC2.45). Los interesados expresaron un rango amplio de opiniones sobre cómo lograr esta asimetría, y en qué medida debe lograrse. Por ejemplo, algunos recomiendan un concepto de prudencia que:
 - (i) requeriría más evidencia convincente para sustentar el reconocimiento de ingresos o activos que el de gastos o pasivos; o
 - (ii) requeriría la selección de bases de medición que reconocen las pérdidas en una etapa anterior a las ganancias.
- FC2.38 La comprensión de la prudencia se vincula con la del término "neutralidad". El Consejo ha identificado dos aspectos de la neutralidad:
- (a) la aplicación neutral de las políticas contables— aplicación de las políticas contables seleccionadas de forma neutral (no sesgada) (véase el párrafo FC2.39); y
 - (b) la selección de políticas contables neutrales—la selección de políticas contables para proporcionar información relevante que represente fielmente las partidas que se propone representar (véase el párrafo FC2.44). Una representación fiel requiere que la descripción sea neutral.

La información financiera es neutral si no está sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de cualquier otra forma para incrementar la probabilidad de que la información sea recibida de forma favorable o adversa por los usuarios.¹⁴

- FC2.39 Al Consejo le convencieron los argumentos de algunos interesados de que la aplicación de la prudencia (definida como el ejercicio de la cautela al realizar juicios en condiciones de incertidumbre) puede ayudar a lograr la neutralidad al aplicar políticas contables. Por ello, la "prudencia cautelosa" [véase el párrafo FC2.37(a)] puede ayudar a lograr una representación fiel de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Del establecimiento de ese mensaje con claridad puede esperarse que:
- (a) ayude a los preparadores, auditores y reguladores contra un sesgo natural que puede tener la gerencia hacia el optimismo; por ejemplo, en el mensaje subyace la necesidad de tener cuidado al seleccionar los datos de entrada utilizados al estimar una medida que no puede ser observada directamente; y
 - (b) ayude al Consejo a desarrollar Normas rigurosas que podrían reducir el riesgo de cualquier sesgo de la gerencia al aplicar las políticas contables de la entidad que informa.
- FC2.40 El Consejo percibió que la eliminación del término "prudencia", en la revisión de 2010, había conducido a confusión y quizás había agravado la diversidad en el uso de este término. Las personas continuaban usando el término, pero no siempre decían claramente lo que significaba. Además, algunos interesados señalaron que, puesto que el término había sido eliminado, la información financiera preparada usando las Normas NIIF no era neutral, sino que era, de hecho, imprudente. El Consejo concluyó que reintroducir el término con una explicación clara de que la cautela funciona en ambos sentidos reduciría la confusión, de forma que los activos y pasivos no estén ni sobrestimados ni subestimados. Por ello, el Consejo reintrodujo el término "prudencia", definida como el ejercicio de la cautela al realizar juicios en condiciones de incertidumbre en el *Marco Conceptual* de 2018.
- FC2.41 Algunos de quienes respondieron al Proyecto de Norma de 2015 sugirieron que el Consejo debería ir más lejos e identificar la "prudencia asimétrica" [véase el párrafo FC2.37(b)] como una característica cualitativa necesaria de la información financiera útil por estas razones:
- (a) la prudencia asimétrica refleja la opinión de que los inversores están más interesados en el riesgo de empeoramiento que en el potencial de mejora;
 - (b) la prudencia asimétrica es inherente en muchas Normas y el *Marco Conceptual* debería reconocer este hecho, de forma que la prudencia asimétrica pudiera aplicarse de manera congruente al desarrollar Normas;
 - (c) la limitación de las distribuciones a los accionistas, la prudencia asimétrica minimiza el riesgo de que los accionistas actuales se beneficien a costa de los accionistas futuros; y
 - (d) la limitación de la remuneración de la gerencia, la prudencia asimétrica reduciría el oportunismo de la gerencia e incentivaría el crecimiento a largo plazo.
- FC2.42 El Consejo no incluyó la prudencia asimétrica en el *Marco Conceptual* de 2018 porque un requerimiento sistemático en el tratamiento contable de activos y pasivos o de ingresos y gastos podría, en ocasiones, entrar en conflicto con la necesidad de información financiera que sea relevante y proporcione una representación fiel. El Consejo destacó que, dependiendo de su naturaleza exacta, el requerimiento de aplicar la prudencia simétrica en todas las circunstancias puede:
- (a) Prohibir el reconocimiento de todas las ganancias no realizadas. En algunas circunstancias, por ejemplo, en la medición de muchos instrumentos financieros, el reconocimiento de ganancias no realizadas es necesario para proporcionar información relevante a los usuarios de los informes financieros.
 - (b) Prohibir el reconocimiento de todas las ganancias no realizadas no basadas en precios de mercado observables. En algunas circunstancias, medir un activo o pasivo a valor corriente (lo cual puede requerir el reconocimiento de ganancias no realizadas) proporciona información relevante a los usuarios de los informes financieros, incluso si no puede determinarse directamente el valor corriente observando precios en un mercado activo.
 - (c) Permitir que una entidad mida un activo por un importe menor que una estimación no sesgada utilizando la base de medición seleccionada para ese activo o que mida un pasivo por un importe mayor que tal estimación. Este enfoque no puede dar lugar a información relevante, y no puede proporcionar una representación fiel.

¹⁴ Véase el párrafo 2.15 del *Marco Conceptual*, de 2018.

- FC2.43 Además, el Consejo destacó que la información en los informes financieros puede usarse como un dato de entrada al determinar las distribuciones a los accionistas y la remuneración de la gerencia, pero esta información es solo uno de los factores a considerar [véase el párrafo FC0.41(d)].
- FC2.44 Sin embargo, aunque el Consejo rechazó un requerimiento sobre asimetría sistemática, el Consejo también concluyó que no toda asimetría es incongruente con la neutralidad. La selección de políticas contables neutrales significa seleccionarla de forma que no pretendan incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba por los usuarios de forma favorable o desfavorable. La selección de políticas contables neutrales:
- (a) No requiere que una entidad reconozca el valor de la entidad en el estado de situación financiera. El párrafo 1.7 del *Marco Conceptual* de 2018 señala que los informes financieros con propósito general no están diseñados para mostrar el valor de la entidad que informa.
 - (b) No requiere el reconocimiento de todos los activos y pasivos. El Capítulo 5—*Reconocimiento y baja en cuentas* del *Marco Conceptual* de 2018 analiza los criterios de reconocimiento de activos y pasivos.
 - (c) No requiere la medición de todos los activos y pasivos a valor corriente. El Capítulo 6—*Medición* del *Marco Conceptual* de 2018 analiza los factores a considerar al seleccionar una base de medición. La consideración de esos factores no conduciría a este requerimiento.
 - (d) No prohíbe las pruebas de deterioro de valor de activos medidos a costo histórico. La medición a costo histórico, incluyendo una prueba de deterioro de valor es congruente con la neutralidad si esa base de medición se selecciona sin sesgo. La ausencia de sesgo significa que la base de medición se selecciona sin sesgar, ponderar, enfatizar, atenuar o manipular la información de otra forma para incrementar la probabilidad de que se reciba favorablemente o desfavorablemente por los usuarios.
- FC2.45 Por ello, el *Marco Conceptual* de 2018 reconoce que las Normas pueden contener requerimientos asimétricos. Esto sería la consecuencia de que el Consejo tomara decisiones que considere que requiera que las entidades produjeran la información más relevante que represente fielmente lo que se propone representar, en lugar de una consecuencia de la prudencia asimétrica. Estas decisiones se reflejan en varias Normas desarrolladas antes del *Marco Conceptual* de 2018. Por ejemplo, la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* requiere un umbral de reconocimiento para pasivos contingentes y un umbral de reconocimiento diferente para activos contingentes.

Incertidumbre en la medición (2018) (párrafo 2.19)

- FC2.46 Como se señala en el párrafo FC2.28(b), algunos de quienes respondieron al Documento de Discusión de 2013 expresaron su preocupación por el hecho de que la característica cualitativa de la representación fiel no actuaba como un filtro eficaz al identificar los tipos de información a incluir en los estados financieros. Los que respondieron señalaron que el *Marco Conceptual* de 2010 no transmitía la idea de que un alto nivel de incertidumbre en la medición puede hacer que la información financiera resulte menos útil.
- FC2.47 El párrafo CC16 del *Marco Conceptual* de 2010 ya establece la idea de que una estimación puede no proporcionar información útil si el nivel de incertidumbre en la estimación es demasiado grande:
- Una representación fiel, por sí misma, no da necesariamente lugar a información útil. Por ejemplo, una entidad que informa puede recibir propiedades, planta y equipo mediante una subvención del gobierno. Obviamente, informar de que una entidad adquirió un activo gratuito representaría fielmente su costo, pero esa información no sería probablemente muy útil. Un ejemplo ligeramente más sutil es una estimación del importe por el que debe ajustarse el importe en libros de un activo para reflejar un deterioro de valor. Esa estimación puede ser una representación fiel si la entidad que informa ha aplicado correctamente un proceso adecuado, ha descrito correctamente la estimación y ha explicado las incertidumbres que afectan de forma significativa a la estimación. Sin embargo, si el nivel de incertidumbre en esa estimación es suficientemente grande, esa estimación no será particularmente útil. En otras palabras, la relevancia del activo que está siendo representado fielmente es cuestionable. Si no hay representación alternativa que sea más útil, esa estimación puede proporcionar la mejor información disponible.
- FC2.48 No obstante, parecía que el vínculo entre el nivel de incertidumbre en una estimación y su utilidad no era muy visible, y además parecía que muchos usuarios del *Marco Conceptual* de 2010 lo habían pasado por alto. Por consiguiente, el Proyecto de Norma de 2015 analizó cómo la incertidumbre en la medición podría afectar la relevancia de la información financiera. Quienes respondieron al Proyecto de Norma de 2015 agradecieron el análisis de la incertidumbre en la medición. Sin embargo, algunos argumentaron que la incertidumbre en la medición es un aspecto de la característica cualitativa fundamental de la representación fiel, en lugar de un aspecto de la relevancia. El Consejo estuvo de acuerdo con estos argumentos destacando que:

- (a) la incertidumbre en la medición hace la información menos verificable. Como se explicaba en el párrafo 2.30 del *Marco Conceptual* de 2018, la verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios de los estados financieros que la información representa fielmente lo que se propone representar. Cuanto mayor sea el nivel de incertidumbre en la medición, menor será la seguridad que los usuarios tengan de que una estimación concreta proporciona una representación fiel del fenómeno. Por ello, la incertidumbre en la medición afecta al hecho de que el fenómeno económico pueda representarse fielmente.
 - (b) Los párrafos 2.20 y 2.21 del *Marco Conceptual* de 2018 describen el proceso más eficiente y eficaz de aplicar las características cualitativas fundamentales. En línea con esa descripción, la característica cualitativa de relevancia se refiere a que cierta información específica puede ser útil a los usuarios. Por otra parte, la característica cualitativa de la representación fiel se refiere a si esa información puede proporcionar una representación fiel. Por ello, la incertidumbre en la medición asociada con el proceso de estimación no afecta la relevancia; afecta al hecho de que esa medida pueda proporcionarse de forma que produzca una representación fiel.
 - (c) Incluso si la información está sujeta a un alto nivel de incertidumbre en la medición, puede ser relevante. Por ejemplo, si el fenómeno subyacente está sujeto a riesgos e incertidumbres significativos, solo se puede proporcionar información sobre ese fenómeno con una medida con alto grado de incertidumbre.
- FC2.49 Por ello, el *Marco Conceptual* de 2018 describe la incertidumbre en la medición como un factor que puede afectar al hecho de que sea o no posible proporcionar una representación fiel. Además, el Consejo destacó que abordar la incertidumbre en la medición dentro del análisis de la representación fiel es más congruente con un concepto de equilibrio entre las dos características cualitativas fundamentales—la relevancia y la representación fiel (véanse los párrafos 2.22 y FC2.52 a FC2.56).

¿Puede la representación fiel ser medida empíricamente? (2010)

- FC2.50 Los investigadores en contabilidad empírica han acumulado evidencia considerable, a través de la correlación con cambios en los precios de mercado de los instrumentos de patrimonio o deuda de las entidades, que apoyan que la información financiera es relevante y proporciona una representación fiel. Sin embargo, estos estudios no han proporcionado técnicas para medir empíricamente la representación fiel independientemente de la relevancia.
- FC2.51 Los dos marcos conceptuales anteriores trataban la deseabilidad de proporcionar información estadística sobre hasta qué punto se representa fielmente una medición financiera. Eso no sería inaudito. En los informes financieros, en ocasiones, se refleja otra información estadística. Por ejemplo, algunas entidades revelan el valor del riesgo procedente de instrumentos financieros derivados y posiciones similares. El Consejo espera que el uso de conceptos estadísticos para la información financiera en algunas situaciones continúe siendo importante. Desafortunadamente, el Consejo y el FASB no han identificado forma alguna de cuantificar la fidelidad de las representaciones en un informe financiero.

Aplicación de las características cualitativas fundamentales (2018) (párrafo 2.20 a 2.22)

- FC2.58 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo analizó si puede necesitarse hacer una compensación al aplicar las características cualitativas fundamentales.
- FC2.53 La idea de una compensación entre relevancia y fiabilidad—entonces ambas identificadas como características cualitativas de la información financiera útil—estaba presente en el *Marco Conceptual* de 1989. El *Marco Conceptual* de 2010 no mencionaba esta compensación, pero se refería a la necesidad para ambas características—relevancia y representación fiel—de estar presentes en la información para ser útil. Además, señalaba que ni una representación fiel de un fenómeno irrelevante ni una representación no fidedigna de un fenómeno relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones útiles. El análisis en el párrafo CC16 del *Marco Conceptual* de 2010 de incertidumbre en las estimaciones¹⁵ suponía que necesitaba realizarse una compensación entre relevancia y representación fiel (véase el párrafo FC2.47).
- FC2.54 Algunos de quienes respondieron al Documento de Discusión de 2013 expresaron su preocupación sobre la ausencia de análisis del concepto de compensación entre características cualitativas dentro del *Marco Conceptual* de 2010. Sus principales preocupaciones parecían estar conectadas con la relación entre la relevancia de la información y el nivel tolerable de incertidumbre en la medición para esa información.

¹⁵ En el contexto del párrafo CC16 del *Marco Conceptual* de 2010, la incertidumbre de las estimaciones se refiere a lo que en el *Marco Conceptual* de 2018 se denomina incertidumbre en la medición.

- FC2.55 Como se explica en los párrafos FC2.48 y FC2.49 del *Marco Conceptual* de 2018 el Consejo describía la incertidumbre en la medición como un factor que puede afectar si es posible proporcionar una representación fiel. Además, el Consejo aclaró en el párrafo 2.22 que después del proceso descrito en los párrafos 2.20 y 2.21, se puede necesitar realizar una compensación entre relevancia y representación fiel. Un caso en el que puede ser necesaria esta compensación es cuando un alto nivel de incertidumbre en la medición hace que se cuestione si una estimación proporcionaría una representación suficientemente fiel de un fenómeno económico. El material del párrafo 2.22 se nutre del análisis de la incertidumbre en la medición efectuada en el párrafo CC16 del *Marco Conceptual* de 2010 (véase el párrafo FC2.47).
- FC2.56 El Consejo concluyó que un reconocimiento explícito de la compensación entre relevancia e incertidumbre en la medición ayudaría a explicar por qué, en algunos casos, una estimación con un alto nivel de incertidumbre en la medición podría, no obstante, proporcionar información útil—por ejemplo, en casos en los que la única información relevante es una estimación altamente incierta.
- FC2.57 Además, el Consejo actualizó la terminología utilizada en la descripción del proceso de aplicar las características cualitativas fundamentales. Para ser congruente con la descripción de relevancia del párrafo 2.6 del *Marco Conceptual* de 2018 y evitar confusión con el uso del término "potencial" en la definición de un recurso económico (véanse los párrafos FC4.8 y FC4.9), el Consejo sustituyó la frase en el párrafo 2.21 "tiene el potencial de ser" por "es capaz de ser".

Características cualitativas de mejora

Comparabilidad (2010) (párrafos 2.24 a 2.29)

- FC2.58 La comparabilidad fue un concepto importante en el *Marco Conceptual* de 1989 y en el Documento de Conceptos 2, pero los dos marcos conceptuales anteriores discrepaban sobre su importancia. El *Marco Conceptual* de 1989 señalaba que la comparabilidad es tan importante como la relevancia y la representación fiel.¹⁶ El Documento de Conceptos 2 describía la comparabilidad como una cualidad de la relación entre dos o más componentes de información que, aunque importante, es secundaria con respecto a la relevancia y representación fiel.
- FC2.59 La información relevante que proporciona una representación fiel es más útil si se puede comparar fácilmente con información similar, ya sea presentada por otras entidades o por la misma entidad en otros periodos. Una de las razones más importantes por la que las Normas son necesarias es para incrementar la comparabilidad de la información financiera presentada. Sin embargo, incluso si no es fácilmente comparable, la información que es relevante y representa fielmente lo que se propone representar todavía es útil. La información comparable, sin embargo, no es útil si no es relevante y puede inducir a error porque no representa fielmente lo que se propone representar. Por ello, la comparabilidad, se considera una característica cualitativa de mejora en lugar de una característica cualitativa fundamental.

Verificabilidad (2010) (párrafos 2.30 a 2.32)

- FC2.60 La información verificable puede utilizarse con confianza. La ausencia de verificabilidad no hace necesariamente a la información inútil, pero los usuarios probablemente han de ser más prudentes porque existe un mayor riesgo de que la información no represente fielmente lo que pretende representar.
- FC2.61 El *Marco Conceptual* de 1989 no incluía explícitamente la verificabilidad como un aspecto de la fiabilidad, pero sí lo hacía el Documento de Conceptos 2. Sin embargo, los dos marcos conceptuales no son tan diferentes como pudiera parecer porque la definición de fiabilidad del *Marco Conceptual* de 1989 contenía la frase "y los usuarios pueden confiar en que", lo que implica que los usuarios necesitan seguridad en la información.
- FC2.62 El Documento de Discusión de 2006 señalaba que la información financiera presentada debe ser verificable para asegurar a los usuarios que está libre de errores significativos y sesgos, y se puede confiar en que representa lo que pretende representar. Por ello, verificabilidad se consideró como un aspecto de la representación fiel. Algunos de quienes respondieron indicaron que incluir la verificabilidad como un aspecto de la representación fiel podría dar lugar a excluir información que no siempre es verificable. Éstos reconocían que muchas estimaciones sobre el futuro, que son muy importantes para proporcionar información financiera relevante (por ejemplo, flujos de efectivo esperados, vidas útiles y valores residuales), no pueden verificarse directamente. Sin embargo, excluir información sobre esas estimaciones

¹⁶ Se utilizó el término fiabilidad en lugar de representación fiel, pero el significado pretendía ser similar.

haría los informes financieros mucho menos útiles. El Consejo estuvo de acuerdo y repuso la verificabilidad como una característica cualitativa de mejora, muy deseable pero no requerida necesariamente.

Oportunidad (2010) (párrafo 2.33)

- FC2.63 El *Marco Conceptual* de 1989 trató la oportunidad como una restricción que podría privar a la información de relevancia. El Documento de Conceptos 2 describía la oportunidad como un aspecto de la relevancia. Sin embargo, la esencia de la oportunidad como se trató en los marcos conceptuales anteriores era básicamente la misma.
- FC2.64 El Documento de Discusión 2006 describía la oportunidad como un aspecto de la relevancia. Sin embargo, algunos de los que respondieron señalaron que la oportunidad no es parte de la relevancia en el mismo sentido que lo son el valor predictivo y confirmatorio. Se persuadió al Consejo de que la oportunidad es diferente de los otros componentes de la relevancia.
- FC2.65 La oportunidad es muy deseable, pero no es tan importante como la relevancia y la representación fiel. La información oportuna es solo útil si es relevante y representa fielmente lo que se propone representar. Por el contrario, la información relevante que proporciona una representación fiel puede todavía ser útil (sobre todo con propósitos confirmatorios) incluso si no se presenta de forma tan oportuna como sería deseable.

Comprensibilidad (2010) (párrafos 2.34 a 2.36)

- FC2.66 El *Marco Conceptual* de 1989 y el Documento de Conceptos 2 incluían la comprensibilidad, una característica cualitativa que permite a los usuarios comprender la información, y por ello la hacen útil para la toma de decisiones. Ambos marcos conceptuales también describían de forma similar que, para que sea comprensible la información financiera, los usuarios deberían tener un grado razonable de conocimientos financieros y una voluntad de estudiar la información con diligencia razonable.
- FC2.67 A pesar de esas discusiones sobre la comprensibilidad y las responsabilidades de los usuarios sobre el entendimiento de los informes financieros, persiste el malentendido. Por ejemplo, algunos han expresado la opinión de que no debe implementarse un método contable nuevo porque algunos usuarios podrían no entenderlo, aunque el método contable nuevo dé lugar a presentar información financiera que es útil para la toma de decisiones. Éstos dan a entender que la comprensibilidad es más importante que la relevancia.
- FC2.68 Si las consideraciones sobre la comprensibilidad fueran fundamentales, podría ser apropiado evitar presentar información sobre cosas muy complicadas incluso si la información es relevante y proporciona una representación fiel. La clasificación de la comprensibilidad como una característica cualitativa de mejora pretende indicar que la información que es difícil de entender debe presentarse y explicarse tan claramente como sea posible.
- FC2.69 Para aclarar otro malentendido habitual, desde 2010 el *Marco Conceptual* explicó que los usuarios son responsables de estudiar realmente la información financiera presentada con diligencia razonable en lugar de solo desear hacerlo así (que era lo señalado por los anteriores marcos conceptuales). Además, desde 2010 el *Marco Conceptual* ha establecido que los usuarios pueden necesitar recabar la ayuda de asesores para comprender los fenómenos económicos que sean particularmente complejos.

Características cualitativas no incluidas (2010)

- FC2.70 Transparencia, alta calidad, congruencia interna, imagen fiel o presentación razonable y credibilidad se han sugerido como características cualitativas deseables de la información financiera. Sin embargo, transparencia, alta calidad, congruencia interna, imagen fiel o presentación razonable y credibilidad son palabras diferentes para describir la información que tiene las características cualitativas de relevancia y representación fiel mejoradas por la comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad. Credibilidad es similar pero también implica honestidad de la gerencia de una entidad que informa.
- FC2.71 Las partes interesadas algunas veces sugirieron otros criterios para las decisiones de los emisores de normas, y el Consejo ha mencionado, en ocasiones, algunos de esos criterios como parte de las razones de ciertas decisiones. Esos criterios incluyen simplicidad, operatividad, viabilidad o factibilidad, y aceptabilidad.
- FC2.72 Esos criterios no son características cualitativas. En su lugar, son parte de la ponderación global de beneficios y costos de proporcionar información financiera útil. Por ejemplo, un método más simple puede ser menos costoso de aplicar que un método más complejo. En algunas circunstancias, un método más simple puede dar lugar a información que es esencialmente la misma que la producida por un método más

complejo, pero algo menos precisa. En esa situación, un emisor de normas incluiría la disminución de la representación fiel, junto con la disminución del costo de la implementación, en la ponderación de beneficios y costos.

La restricción del costo en la información financiera útil (2010) (párrafos 2.39 a 2.43)

- FC2.73 El costo es una restricción dominante que los emisores de normas, así como los suministradores y usuarios de la información financiera, deberían tener presente al considerar los beneficios de un posible requerimiento de información financiera nuevo. El costo no es una característica cualitativa de la información. Es una característica del proceso utilizado para proporcionar la información.
- FC2.74 El Consejo ha pretendido y continúa pretendiendo desarrollar métodos más estructurados de obtener información sobre el costo de reunir y procesar la información que las Normas propuestas requerirían que las entidades proporcionasen. El método principal utilizado es solicitar a las partes interesadas, en ocasiones formalmente (tal como mediante comprobaciones de campo y cuestionarios), que faciliten información sobre costos y beneficios para una propuesta específica que se cuantifica en la medida en que sea viable. Esas solicitudes han dado lugar a información útil y han conducido directamente a cambios en los requerimientos propuestos para reducir los costos sin reducir de forma significativa los beneficios relacionados.

*desde párrafo***CAPÍTULO 3—ESTADOS FINANCIEROS Y LA ENTIDAD QUE INFORMA**

TRATAMIENTO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	FC3.1
OBJETIVO Y ALCANCE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	FC3.3
Información sobre riesgos	FC3.7
PERSPECTIVA ADOPTADA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS	FC3.9
HIPÓTESIS DE NEGOCIO EN MARCHA	FC3.11
LA ENTIDAD QUE INFORMA	FC3.12
Descripción y límite de la entidad que informa	FC3.13
Estados financieros combinados	FC3.20
Estados financieros consolidados y no consolidados	FC3.22
Control conjunto e influencia significativa	FC3.26

Estados financieros con propósito general (párrafo 3.1)

- FC3.1 El Capítulo 1 establece el objetivo de la información financiera con propósito general. El Capítulo 2 analiza las características cualitativas de la información financiera que es útil para lograr ese objetivo. Las características cualitativas se aplican a la información financiera proporcionada en los estados financieros y a la facilitada en otros informes financieros.
- FC3.2 Los estados financieros son una parte central de la información financiera, y la mayoría de las cuestiones tratadas por el Consejo afectan a los estados financieros. Más aún, el tratamiento de cuestiones relacionadas con otras formas de información financiera podría haber dilatado considerablemente la terminación del *Marco Conceptual* de 2018, retrasando, por ello, las mejoras que representaba. Por consiguiente, los Capítulos 3 a 8 del *Marco Conceptual* de 2018 se centran en la información proporcionada en los estados financieros y no abordan otras formas de información financiera, por ejemplo, comentarios de la gerencia, informes financieros intermedios, comunicados de prensa y material complementario proporcionado a efectos de su análisis.¹⁷

Objetivo y alcance de los estados financieros (párrafos 3.2 a 3.3)

- FC3.3 El Consejo basó la descripción del objetivo de los estados financieros del *Marco Conceptual* de 2018 sobre la descripción del objetivo de la información financiera con propósito general (véase el párrafo 1.2 del *Marco Conceptual* de 2018) y la descripción del objetivo de los estados financieros del párrafo 9 de la NIC 1 *Presentación de los Estados Financieros*, que señala:
- 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, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados. Para cumplir este objetivo...
- FC3.4 La descripción del objetivo de los estados financieros en el *Marco Conceptual* de 2018 difiere de la descripción de su objetivo en la NIC 1 en los siguientes extremos:
- (a) Para proporcionar una conexión con los elementos de los estados financieros, la descripción del objetivo en el *Marco Conceptual* de 2018 hace referencia a:
 - (i) activos, pasivos, y patrimonio en lugar de a la situación financiera; y
 - (ii) ingresos y gastos en lugar de rendimiento financiero.
 - (b) La descripción del objetivo del *Marco Conceptual* de 2018 no hace referencia a proporcionar información sobre los flujos de efectivo. Aunque la información sobre los flujos de efectivo es importante para los usuarios de los estados financieros, el *Marco Conceptual* de 2018 no identifica entradas de efectivo y salidas de efectivo como elementos de los estados financieros.
 - (c) La descripción del objetivo del *Marco Conceptual* de 2018 amplía lo que hace la información útil para los usuarios principales de los estados financieros al tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad. La información necesita ser útil al evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad que informa y al evaluar la administración de la gerencia de los recursos económicos de la entidad.
- FC3.5 La descripción de la información proporcionada en los estados financieros se refiere al estado de situación financiera y al estado (o estados) de rendimiento financiero. Unos pocos de quienes respondieron al Proyecto de Norma de 2015, sugerían que esta descripción debería también hacer referencia al estado de flujos de efectivo y al estado de cambios en el patrimonio. Estos argumentaban que hacer referencias explícitas solo al estado de situación financiera y al estado (o estados) de rendimiento financiero podría interpretarse como que se supone que estos dos estados son más importantes que los estados que proporcionan información sobre los flujos de efectivo, o sobre las aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio y distribuciones a esos tenedores.
- FC3.6 El párrafo 3.3(c) del *Marco Conceptual* de 2018 hace referencia a información sobre los flujos de efectivo y sobre aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio y distribuciones a ellos. El Consejo no

¹⁷ En 2010, el Consejo emitió el Documento de Prácticas de las NIIF N° 1 *Comentarios de la Gerencia*—un amplio marco no vinculante para la presentación de los comentarios de la gerencia para acompañar los estados financieros preparados de acuerdo con las Normas.

ve que esa información sea menos importante que la proporcionada en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) de rendimiento financiero. No obstante, el *Marco Conceptual* de 2018 hace referencia solo a esos estados porque solo ellos proporcionan un resumen de los elementos reconocidos—activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Además, es necesario identificar esos estados como el sitio donde tiene lugar el reconocimiento porque, en otro caso, no sería posible describir con claridad este reconocimiento. Por el contrario, puesto que las entradas y salidas de efectivo, y las aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio y distribuciones a los mismos no son elementos de los estados financieros, los estados que proporcionan información sobre esos elementos no facilitan un resumen de los elementos que se han reconocido.

Información sobre riesgos [párrafos 3.3(c)(i) y 3.3(c)(ii)]

- FC3.7 El *Marco Conceptual* de 2018 señala que los estados financieros proporcionan información sobre los riesgos que surgen de los elementos reconocidos y no reconocidos que cumplen las definiciones de un elemento de los estados financieros. Algunos de los que respondieron al Documento de Discusión de 2013 expresaron la preocupación de que el término "riesgo" no está definido. Por ello, argumentaron que la "información sobre riesgos" podría interpretarse que incluye casi todo tipo de información, incluyendo información que estaría mejor presentada fuera de los estados financieros. En realidad, algunos argumentaron que la información sobre cómo gestiona una entidad los riesgos corresponde que vaya fuera de los estados financieros.
- FC3.8 Sin embargo, el Consejo destacó que la información sobre los riesgos asociados con los activos y pasivos reconocidos y no reconocidos de una entidad es probable que sea útil al evaluar la capacidad de la entidad para generar los flujos de efectivo y también al evaluar la administración de la gerencia de los recursos económicos de la entidad. Por ello, esta información contribuye a cumplir el objetivo de los estados financieros.

Perspectiva adoptada en los estados financieros (párrafo 3.8)

- FC3.9 El *Marco Conceptual* de 2018 señala que los estados financieros proporcionan información sobre transacciones y otros sucesos vistos desde la perspectiva de la entidad que informa en conjunto (a menudo denominada como "la perspectiva de la entidad"), no desde la perspectiva de cualquier grupo concreto de inversores, prestamistas u otros acreedores existentes o potenciales. Esto refleja la opinión del Consejo de que la entidad que informa es independiente de sus inversores, prestamistas y otros acreedores (véase el párrafo FC1.8).
- FC3.10 El Consejo adoptó la perspectiva de la entidad porque es congruente con el objetivo de la información financiera con propósito general, según se ha establecido en el párrafo 1.2. Este objetivo es proporcionar información útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales, en lugar de facilitar información a un subconjunto concreto de esos suministradores de capital. Si la información fuera a dirigirse hacia las necesidades de un subconjunto concreto de usuarios principales podría ser necesario proporcionar diferentes conjuntos de estados financieros para cada subconjunto. Eso podría causar confusión y socavar la confianza en la información financiera. Además, como se mencionaba en el párrafo FC1.6, proporcionar informes diferentes para distintos subconjuntos de usuarios principales podría ser costoso.

Hipótesis de negocio en marcha (párrafo 3.9)

- FC3.11 La descripción de la hipótesis de negocio en marcha, se trasladó del *Marco Conceptual* de 2010, sin cambiar apenas nada, excepto la frase "cesar su actividad comercial" que sustituye a la frase "recortar de forma importante la escala de sus operaciones". Ese cambio alineó la descripción aproximándola a la usada en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* y la NIC 10 *Hechos Ocurredos Después del Periodo sobre el que se Informa*.

La entidad que informa (párrafos 3.10 a 3.18)

- FC3.12 El *Marco Conceptual* de 2010 no analizaba lo que es una entidad que informa; ni describía cómo determinar lo que comprende una entidad que informa. Al desarrollar los conceptos sobre la entidad que informa para el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo consideró los comentarios recibidos sobre el

Proyecto de Norma de 2010 desarrollado juntamente con el FASB¹⁸ y los comentarios recibidos sobre el Proyecto de Norma de 2015.

Descripción y límite de la entidad que informa (párrafos 3.10, 3.13 y 3.14)

- FC3.13 El *Marco Conceptual* de 2018 proporciona una descripción general de una entidad que informa, en lugar de señalar quién debe, debería o podría preparar los estados financieros con propósito general. El Consejo no tiene autoridad para determinar quién debe, debería o podría preparar dichos estados.
- FC3.14 Al desarrollar la descripción de una entidad que informa para el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo consideró, desde el Proyecto de Norma de 2010, si esa descripción podría mejorarse incluyendo material que describiera algunas características clave de una entidad que informa. En concreto, en el Proyecto de Norma de 2010 el Consejo:
- (a) describía que una entidad que informa es un área circunscrita de actividades económicas cuya información financiera tiene el potencial de ser útil para los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales que no pueden obtener directamente la información que necesitan para tomar decisiones sobre la provisión de recursos a una entidad y para evaluar si la gerencia y el órgano de gobierno de esa entidad han hecho un uso eficiente y eficaz de los recursos proporcionados; y
 - (b) establecía tres características que son necesarias—pero no siempre suficientes—para la identificación de una entidad que informa:
 - (i) las actividades económicas de una entidad se llevan a cabo, han sido llevadas a cabo o se llevarán a cabo;
 - (ii) esas actividades económicas pueden distinguirse objetivamente de las de otras entidades y del entorno económico en que existe la entidad; y
 - (iii) la información financiera sobre las actividades económicas de esa entidad tiene el potencial de ser útil para tomar decisiones sobre proporcionar recursos a la entidad, así como para evaluar si la gerencia y el órgano de gobierno han hecho un uso eficiente y eficaz de los recursos que se le han proporcionado.
- FC3.15 El Consejo concluyó que la característica mencionada en el párrafo FC3.14(b)(iii) juega un papel al determinar el límite de la entidad que informa (véase el párrafo FC3.18). Sin embargo, el Consejo no utilizó otro material del Proyecto de Norma de 2010 para ampliar la descripción de la entidad que informa en el *Marco Conceptual* de 2018 por las razones siguientes:
- (a) los estados financieros de una entidad que nunca ha realizado y nunca realizará actividades económicas, es improbable que proporcionen información útil a los usuarios de los estados financieros; y
 - (b) los términos "área circunscrita" y "distinguida objetivamente" son vagos y poco claros, de forma que no proporcionarían guías claras sobre lo que constituye una entidad que informa.
- FC3.16 En el Proyecto de Norma de 2015 el Consejo propuso que el límite de una entidad que informa se establecería de forma tal que sus estados financieros proporcionen información relevante para los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales, representando fielmente las actividades económicas de la entidad. Adicionalmente, propuso que los estados financieros deberían describir el conjunto de actividades económicas incluidas dentro de la entidad que informa.
- FC3.17 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma de 2015 expresaron su preocupación de que la propuesta no restringiría suficientemente lo que puede constituir una entidad que informa y que, como resultado, los estados financieros podrían prepararse para un grupo arbitrario de activos y pasivos y, por ello, proporcionarían información incompleta y, por ello, engañosa. En concreto, les preocupaba que una entidad que informa que es una parte de una entidad más grande podría optar por presentar un conjunto incompleto de actividades económicas, por ejemplo, excluyendo de sus estados financieros la parte de los costos indirectos de la entidad que informa. Además, podría haber dificultades para identificar qué derechos de los acreedores deben incluirse en los estados financieros si la entidad que informa es una parte de la una entidad.
- FC3.18 A la luz de esas preocupaciones, el Consejo revisó el análisis de la determinación de los límites de una entidad que informa. El *Marco Conceptual* de 2018 explica que, para determinar el límite de una entidad que informa que no es una entidad legal y no comprende solo entidades legales todas vinculadas por una

¹⁸ Véase el Proyecto de Norma *Marco Conceptual para la Información Financiera—La Entidad que Informa* publicado en marzo de 2010.

relación controladora-subsidiaria, hay que centrarse en las necesidades de información de los usuarios. Como se señalaba en el párrafo 2.4, los usuarios necesitan información que sea relevante y represente fielmente lo que se propone representar. El Consejo concluyó que los aspectos de integridad y neutralidad de la característica cualitativa de la representación fiel son particularmente importantes al determinar el límite de una entidad que informa. Por ejemplo, si el límite de una entidad que informa se determinase de forma que el límite contenga un conjunto arbitrario o incompleto de actividades económicas, la información financiera proporcionada en los estados financieros de esa entidad que informa estaría incompleta y podría también carecer de neutralidad. Por ello, si el límite fuera a determinarse de esta forma, la información resultante no satisfaría las necesidades de información de los usuarios. El Consejo también concluyó que para ayudar a los usuarios a comprender qué se incluye en un conjunto de estados financieros, es necesario que estos describan la forma en que se determinó el límite de la entidad que informa y qué constituye la entidad que informa.

- FC3.19 La determinación del límite de una entidad que informa es normalmente sencilla si esa entidad es una entidad legal o si esa entidad comprende solo entidades legales todas vinculadas por una relación controladora-subsidiaria. En esos casos, el límite de la entidad legal o entidades legales determina el límite de la entidad que informa. La determinación del límite de esta forma satisface las necesidades de información de los usuarios.

Estados financieros combinados (párrafo 3.12)

- FC3.20 El Proyecto de Norma de 2010 señalaba que los estados financieros combinados pueden proporcionar información útil sobre una entidad que informa que comprende a las entidades bajo control común. Muchos de los que comentaron agradecieron el tratamiento de esta cuestión, pero no estuvieron de acuerdo en restringir la preparación de estados financieros combinados solamente a las entidades bajo control común.
- FC3.21 El Consejo concluyó que los estados financieros combinados pueden proporcionar información útil a los usuarios de los estados financieros en algunas circunstancias. Por consiguiente, el párrafo 3.12 del *Marco Conceptual* de 2018 reconoce el concepto de estados financieros combinados. Sin embargo, el *Marco Conceptual* de 2018 no analiza cuándo o cómo podrían preparar las entidades dichos estados financieros combinados. El Consejo concluyó que este análisis se desarrollaría mejor si el Consejo decide desarrollar en el futuro una Norma sobre este tema.

Estados financieros consolidados y no consolidados (párrafos 3.11 y 3.15 a 3.18)

- FC3.22 El *Marco Conceptual* de 2018 analiza la utilidad de la información financiera proporcionada en los estados financieros consolidados y no consolidados. Como señalaba el párrafo 3.2, el objetivo de los estados financieros es proporcionar información financiera útil a los usuarios principales de los estados financieros. En el caso de los estados financieros consolidados, la información que necesitan los usuarios principales puede diferir dependiendo de si se centra en la controladora (véanse los párrafos FC3.23 y FC3.24) o en las subsidiarias (véase el párrafo FC3.25).
- FC3.23 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo concluyó que la información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la controladora junto con sus subsidiarias es útil para los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales de la controladora (véase el párrafo 3.15). Los estados financieros consolidados proporcionan esa información.
- FC3.24 El Consejo también concluyó que la información sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la controladora sola es otro tipo de información que podría ser útil para los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales de la controladora (véase el párrafo 3.17). Por ello, el *Marco Conceptual* de 2018 señala que puede que se requiera a una controladora que, o que esta opte por:
- (a) preparar estados financieros no consolidados, además, de los estados financieros consolidados que elabora; o
 - (b) proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la controladora aislada en los estados financieros consolidados, en las notas.
- FC3.25 Los estados financieros se diseñan para satisfacer la información común que necesitan el máximo número de usuarios principales, de forma que no incluyan necesariamente información que sea útil a solo un subconjunto concreto de usuarios principales, tales como inversores, prestamistas y otros acreedores de una subsidiaria. Por ejemplo, información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una subsidiaria puede ser material o tener importancia relativa para los estados financieros de la subsidiaria, pero no ser material o no tener importancia relativa para los estados financieros consolidados de la

controladora. Los estados financieros propios de la subsidiaria se diseñan para proporcionar a los usuarios principales de sus estados financieros información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la subsidiaria.

Control conjunto e influencia significativa

- FC3.26 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo consideró si el *Marco Conceptual* debería explicar los conceptos de control conjunto e influencia significativa. El Proyecto de Norma de 2010 señalaba que el control conjunto y la influencia significativa no dan lugar a control. El Consejo, aun estando de acuerdo con esa conclusión, no ve necesario insertar los conceptos de control conjunto e influencia significativa en el *Marco Conceptual*. Por ello, el *Marco Conceptual* de 2018 no hace referencia a estos conceptos. Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo no analizó si estos conceptos deberían continuar jugando un papel en la elaboración de normas.

*desde párrafo***CAPÍTULO 4—LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

INTRODUCCIÓN	FC4.1
DEFINICIONES—CUESTIONES COMUNES A ACTIVOS Y PASIVOS	FC4.3
Definición separada de un recurso económico	FC4.6
Supresión del concepto de un flujo esperado	FC4.8
Suceso pasado	FC4.15
Comprobación de las definiciones revisadas	FC4.19
DEFINICIÓN DE UN ACTIVO	FC4.23
Recursos económicos	FC4.24
Centrado en derechos	FC4.28
Plusvalía	FC4.32
Identificabilidad y separabilidad	FC4.34
Otras fuentes de valor	FC4.35
Bienes o servicios que se consumen de forma inmediata	FC4.37
Beneficios económicos disponibles para terceros	FC4.38
Control	FC4.40
Riesgos y recompensas de la propiedad	FC4.41
Sugerencias rechazadas	FC4.43
DEFINICIÓN DE UN PASIVO	FC4.44
Obligación	FC4.47
Ausencia de capacidad práctica de evitar	FC4.49
Interpretación de "Ausencia de capacidad práctica de evitar"	FC4.54
Terminología	FC4.56
Una obligación de una parte es un derecho para otra parte	FC4.59
Transferencia de un recurso económico	FC4.62
Obligación presente como resultado de sucesos pasados	FC4.64
ACTIVOS Y PASIVOS	FC4.69
Transacciones no recíprocas	FC4.69
Pasivos contingentes y activos contingentes	FC4.71
Unidad de cuenta	FC4.74
Contratos pendientes de ejecución	FC4.78
Información sobre la esencia de los derechos y obligaciones contractuales	FC4.88
DEFINICIÓN DE PATRIMONIO	FC4.89
DEFINICIONES DE INGRESOS Y GASTOS	FC4.93
Ingresos y gastos definidos en términos de cambios en activos y pasivos	FC4.93
Tipos de ingresos y gastos	FC4.96
OTRAS DEFINICIONES POSIBLES	FC4.97

Introducción

- FC4.1 El *Marco Conceptual* de 2010, y el anterior *Marco Conceptual* de 1989 definían los siguientes elementos de los estados financieros:
- (a) un activo—como un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos;
 - (b) un pasivo—como una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos;
 - (c) patrimonio como—la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos;
 - (d) ingresos—como incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio; y
 - (e) gastos— los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.
- FC4.2 En el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo modificó estas definiciones.

Definiciones—cuestiones comunes a activos y pasivos

- FC4.3 El Consejo encontró que las definiciones de un activo y un pasivo en el *Marco Conceptual* de 2010 son de utilidad para resolver muchas cuestiones en la emisión de normas. Sin embargo, algunos aspectos de dichas definiciones provocan confusión en la práctica porque:
- (a) la referencia explícita en las definiciones de un activo y un pasivo a los flujos de beneficios económicos enmascaraban la distinción entre el recurso u obligación económicos y los flujos resultantes de los beneficios económicos; y
 - (b) algunos lectores interpretaron el término "esperados" como un umbral de probabilidad. Además, algunos usuarios no veían clara la relación entre los términos "esperados" en la definición y "probable" en los criterios de reconocimiento.
- FC4.4 Para abordar estas cuestiones, y por las razones señaladas en los párrafos FC4.6 a FC4.18, el Consejo revisó las definiciones para interpretarlas de la forma siguiente:
- (a) un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como un resultado de sucesos pasados;
 - (b) un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados; y
 - (c) un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.
- FC4.5 Las guías de apoyo para la definición de un activo se tratan en los párrafos FC4.23 a FC4.43, y para la definición de un pasivo en los párrafos FC4.44 a FC4.68.

Definición separada de un recurso económico (párrafo 4.4)

- FC4.6 El principal cambio estructural, desde las definiciones del *Marco Conceptual* de 2010, es la introducción de una definición separada de un recurso económico. Esto recoloca las referencias de los flujos futuros de beneficios económicos de forma que aparezcan ahora en la definición que soporta un recurso económico, en lugar de en las definiciones de un activo o un pasivo.
- FC4.7 El Consejo concluyó que esta separación ayudaría a eliminar la confusión mencionada en el párrafo FC4.3(a). Con ello enfatiza más claramente que un activo (o pasivo) es un recurso (u obligación) económico, y que no es la entrada final (o salida) de beneficios económicos que el recurso (u obligación) de carácter económico puede producir. Este enfoque también racionaliza las definiciones y muestra más claramente los paralelismos entre activos y pasivos.

Supresión del concepto de un flujo esperado (párrafos 4.14 a 4.37)

- FC4.8 El *Marco Conceptual* de 2018 sustituye el concepto usado en el *Marco Conceptual* de 2010 de que una entrada o salida de recursos es "esperada" con el concepto de que un activo (o pasivo) "tiene el potencial de producir beneficios económicos" (o "tiene el potencial de requerir una transferencia de un recurso económico"). Las referencias a ese concepto aparecen en la definición de un recurso económico y en las guías de apoyo a la definición de un pasivo.
- FC4.9 El Consejo sustituyó el concepto de una entrada o salida esperada de recursos por las siguientes razones:
- (a) La eliminación de "esperada" centra, adecuadamente, la definición en el recurso u obligación de carácter económico. El hecho de conservar un concepto de entradas o salidas esperadas o probables podría excluir muchos elementos que son claramente activos y pasivos, por ejemplo, compras a precio desfavorable y opciones emitidas, contratos de seguro y obligaciones de transferir un recurso económico si ocurre un suceso especificado futuro de carácter incierto (véase el párrafo FC4.63).
 - (b) El concepto de flujos esperados es inútil, porque las interpretaciones de este término pueden variar ampliamente y están, a menudo, cercanos al concepto de un nivel de umbral de probabilidad.
- FC4.10 El Documento de Discusión de 2013 usaba el término "capaz de" producir beneficios económicos en lugar de "tiene el potencial de". Sin embargo, "capaz de" ya se usa en el análisis de la relevancia en los párrafos 2.6 y 2.7 del *Marco Conceptual* de 2018. Podría ser confuso utilizar el término capaz con un significado que describe qué información es relevante y después darle significado distinto al definir un recurso económico. Para evitar esta confusión, el Consejo introdujo la frase "tiene el potencial de" en la definición de un recurso económico.
- FC4.11 La frase de "tiene el potencial de producir beneficios económicos" (o de forma análoga "tiene el potencial de requerir la transferencia de un recurso económico") capta los siguientes puntos:
- (a) No es suficiente que los beneficios económicos puedan surgir en el futuro. Los beneficios económicos deben surgir de alguna característica que ya existe dentro del recurso económico. Por ejemplo, una opción comprada tiene el potencial de producir beneficios económicos para los tenedores, pero solo porque la opción ya contiene un derecho que permitirá al tenedor ejercitar la opción.
 - (b) La definición no pretende imponer un umbral de probabilidad mínimo. La cuestión importante es que en al menos en una circunstancia el recurso económico producirá beneficios económicos.
- FC4.12 Algunos interesados señalaron que el Consejo debería conservar el concepto de una entrada o salida esperada de recursos. Estos señalaron que los usuarios y preparadores de los estados financieros no consideran un elemento como activo si no se esperan entradas de beneficios económicos o estos no son, al menos, razonablemente posibles. Quienes respondieron argumentaron que las definiciones revisadas ampliarían considerablemente el rango de elementos identificados como activos y pasivos, lo que podría conducir a:
- (a) una presión para identificar cada posible activo y pasivo, imponiendo una carga operativa significativa, a cambio de poco beneficio si finalmente el activo o pasivo no se reconoce o se mide por cero;
 - (b) el reconocimiento como activos y pasivos de más partidas que son inciertas, improbables o difíciles de medir, a menos que los criterios de reconocimiento se hagan más robustos;
 - (c) una presunción que, en principio, todos los activos y pasivos deben reconocerse, incluso si no se esperan las entradas o salidas; y
 - (d) la presión por proporcionar información irrelevante en las notas sobre activos y pasivos no reconocidos, para los que son improbables las entradas o salidas.
- FC4.13 El Consejo concluyó que la eliminación del concepto de "esperada"—interpretada por algunos como un umbral de probabilidad— no impondría una carga operativa significativa. En la práctica, una entidad considera al mismo tiempo las definiciones de un activo y un pasivo y los criterios de reconocimiento para identificar los activos y pasivos que la entidad puede necesitar reconocer, o sobre los que puede necesitar proporcionar información en las notas.
- FC4.14 Además, el Consejo concluyó que las preocupaciones de los interesados sobre el reconocimiento de activos o pasivos, cuando la probabilidad de una entrada o salida de recursos económicos es baja, se abordan mejor en las decisiones sobre el reconocimiento que en las definiciones (véanse los párrafos 4.15, 4.38, 5.15 a

5.17 y FC5.15 a FC5.20). Este enfoque es congruente con la forma en que el Consejo ha aplicado las definiciones del *Marco Conceptual* de 2010 durante varios años.

Suceso pasado (párrafos 4.26 y 4.42 a 4.47)

- FC4.15 En el *Marco Conceptual* de 2018:
- (a) la frase "como resultado de sucesos pasados" permanece en las definiciones de activo y pasivo; y
 - (b) la palabra "presente" permanece en la definición de pasivo y se ha insertado en la definición de activo.
- FC4.16 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo consideró si las referencia a "presente" y "como resultado de un suceso pasado" son necesarias en las definiciones de activo y un pasivo.
- FC4.17 El Consejo no identificó ningún problema significativo que hubiera surgido por incluir la frase "como resultado de sucesos pasados" en las definiciones de un activo y un pasivo. Más aún, mediante la identificación de un suceso pasado, una entidad puede determinar cómo presentar ese suceso en sus estados financieros; por ejemplo, la forma de clasificar y presentar los ingresos, gastos o flujos de efectivo que surgen de ese suceso. Los párrafos FC4.64 a FC4.68 analizan por qué la frase "como resultado de sucesos pasados" es particularmente importante para la definición revisada de un pasivo. Por ello, el Consejo mantuvo esa frase en las definiciones.
- FC4.18 Si un suceso pasado creó un activo o pasivo, ese hecho por sí solo no confirma que el activo o pasivo todavía exista: es también necesario considerar si la entidad controla aún un recurso económico presente, o bien si está todavía vinculada por una obligación presente. Por ello, el Consejo también conservó en la referencia a "presente" en la definición de pasivo, y lo añadió a la definición de activo. Esa incorporación enfatiza el paralelismo entre las dos definiciones.

Comprobación de las definiciones revisadas

- FC4.19 En 2016, el Consejo analizó los efectos de los cambios en las definiciones de activo y pasivo propuestas en el Proyecto de Norma de 2015. Este ejercicio tenía dos objetivos:
- (a) permitir que el Consejo y los interesados evaluaran las implicaciones de las propuestas para Normas futuras; y
 - (b) ayudar a identificar problemas con las definiciones propuestas y guías de apoyo.
- FC4.20 Este ejercicio implicaba:
- (a) el análisis del resultado de la aplicación de las definiciones propuestas y de las guías de apoyo a 23 ejemplos ilustrativos;
 - (b) la identificación de formas en las que las definiciones propuestas y las guías de apoyo podrían ayudar al Consejo a tomar decisiones en algunos de sus proyectos actuales; y
 - (c) el análisis de los ejemplos ilustrativos con participantes en las reuniones de los emisores de normas mundiales en septiembre de 2016.
- FC4.21 Los ejemplos se seleccionaron y desarrollaron para examinar cuestiones que plantearon quienes respondieron al Proyecto de Norma de 2015. Estos ejemplos incluían derechos y obligaciones que cumplen las definiciones de activo y pasivo, pero que tienen una baja probabilidad de entrada o salida de beneficios económicos, o bien que tienen unos desenlaces altamente inciertos. El análisis de esos ejemplos explicaba no solo por qué existe un activo o pasivo, sino también por qué, aplicando los criterios de reconocimiento del Capítulo 5, ese activo o pasivo no se reconocería necesariamente en los estados financieros. Los ejemplos también incluían transacciones para las cuales quienes respondieron al Proyecto de Norma de 2015 pensaban que las implicaciones de las definiciones propuestas y guías de apoyo no eran claras y eran posiblemente incongruentes con los requerimientos de las Normas. El análisis de esos ejemplos ilustraba cómo y por qué la aplicación de las definiciones propuestas y las guías de apoyo podría, en muchos casos, conducir a conclusiones congruentes con los requerimientos de las Normas.
- FC4.22 La información recibida de los participantes en la reunión de emisores de normas mundiales de septiembre de 2016, destacaba unas pocas áreas en las que la redacción de la guía propuesta no era suficientemente clara. Al desarrollar las definiciones revisadas y las guías de apoyo, el Consejo consideró esta información junto con otra información recibida sobre las propuestas.

Definición de activo

FC4.23 Esta sección trata los siguientes aspectos de la definición de un activo:

- (a) recursos económicos (véanse los párrafos FC4.24 a FC4.27);
- (b) centrado en los derechos (véanse los párrafos FC4.28 a FC4.39); y
- (c) control (véanse los párrafos FC4.40 a FC4.43).

Recurso económico (párrafos 4.4 y 4.14 a 4.18)

FC4.24 Los párrafos FC4.6 y FC4.7 explican la decisión del Consejo de introducir una definición separada de un recurso económico y los párrafos FC4.8 a FC4.14 analizan la decisión del Consejo de eliminar el concepto de flujos esperados de la definición de activo, así como de no incluir ese concepto en la definición de un recurso económico.

FC4.25 Por consiguiente, el Consejo concluyó que la definición de activo debería referirse al recurso económico, no a los beneficios económicos resultantes. Aunque un activo obtiene su valor de su potencial para producir beneficios económicos futuros, lo que la entidad controla es el derecho presente que contiene ese potencial. La entidad no controla los beneficios económicos futuros.

FC4.26 El Consejo consideró si usar el término "recurso" en lugar de "recurso económico". Algunos de quienes respondieron al Documento de Discusión de 2013 sugirieron que el término "recurso económico" es demasiado limitativo e indicaría solo recursos que tienen un valor de mercado. El Consejo pretendía que el término "recurso económico" cubriera todos los recursos que tienen el potencial de producir beneficios económicos, en lugar de limitarse a recursos para los que existe actualmente un mercado. El Consejo optó por el término "recurso económico" porque ayuda a enfatizar que el recurso en cuestión no es, por ejemplo, un objeto físico, sino derechos sobre un objeto físico como se trata en los párrafos 4.11 y 4.12 del *Marco Conceptual* de 2018.

FC4.27 En algunas jurisdicciones el *Marco Conceptual* del Consejo se aplica en el sector público y en otros entornos fuera de los mercados financieros, incluyendo el sector sin ánimo de lucro. Por consiguiente, algunos interesados señalaron que la definición de activo debería incluir recursos que producen beneficios distintos de los flujos de efectivo, por ejemplo, servicios sociales o medioambientales o beneficios a la entidad que informa, a terceros o a la sociedad en general. De forma análoga, algunos interesados sugirieron que la definición de pasivo debería incluir las obligaciones de transferir estos beneficios, así como obligaciones asumidas por motivos de prudencia o de ética, o para cumplir las expectativas de un amplio grupo de agentes interesados o para mantener el apoyo público. Sin embargo, el Consejo se centra actualmente en las entidades con ánimo de lucro, y, por ello, concluyó que la definición de un activo debería continuar centrándose en los recursos que tienen el potencial de producir beneficios económicos y que la definición de un pasivo debería continuar centrándose en las obligaciones de transferir un recurso económico.

Centrado en derechos (párrafos 4.6 a 4.13)

FC4.28 Antes de la publicación del *Marco Conceptual* de 2018, la definición de un activo incluía el término "recurso". El *Marco Conceptual* de 2018 usa el término "recurso económico" y define un recurso económico y, por tanto, considera a un activo como un derecho. Para ilustrar el efecto de este cambio en el énfasis, el *Marco Conceptual* de 2018 señala que, para un objeto físico, tal como un elemento de propiedades, planta y equipo, el recurso económico no es el objeto físico sino un conjunto de derechos sobre el objeto. Ejemplos de estos derechos se enumeran en el párrafo 4.11.

FC4.29 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo consideró una sugerencia realizada por algunos de los que respondieron al Documento de Discusión de 2013, así como algunas respuestas al Proyecto de Norma de 2015 en el sentido de que un activo debe definirse como un derecho o un recurso, no simplemente como un derecho. Quienes respondieron argumentaron que:

- (a) Algunos activos, por ejemplo, los tangibles, se describen mejor como recursos que como derechos. El concepto de contabilidad de activos tangibles como un conjunto de derechos es incongruente con la práctica, argumentaron ellos, especialmente cuando ese concepto se combina con la idea de derechos "disociados" y su reconocimiento como activos separados.
- (b) A menos que el *Marco Conceptual* explique qué factores guían la identificación de la unidad de cuenta, sería difícil explicar de forma congruente, para un activo único que comprende varios

derechos, si reconocer ese activo único como un todo o reconocer algunos de los derechos por separado.

- (c) El centrarse en derechos dentro de un conjunto más amplio de derechos pondría más presión sobre los criterios de reconocimiento y baja en cuentas y la unidad de cuenta. Las entidades necesitarían preguntarse a sí mismas por numerosas cuestiones para confirmar si existen activos o pasivos nuevos, sin que ello proporcionase beneficios claros a los usuarios de los estados financieros. Quienes respondieron argumentaron que el enfoque de derechos ha provocado problemas al desarrollar Normas, así como al aplicarlas, concretamente en relación con las decisiones de baja en cuentas.

FC4.30 El Consejo destacó que muchos activos son derechos que están establecidos por contrato, legislación o formas similares, por ejemplo, los activos financieros, los derechos de un arrendatario al uso de una máquina arrendada y muchos activos intangibles, tales como las patentes. Es igualmente cierto que la propiedad de un objeto físico surge solo debido a derechos otorgados por ley. Además, aunque difieren en la medida, los derechos otorgados por la plena propiedad legal de un objeto físico y por un contrato para usar un objeto por el 99% (o 50% o incluso el 1%) de su vida útil son todos derechos de un tipo o de otro. Además, debido a las diferencias legales o cambios, un conjunto específico de derechos puede constituir una propiedad legal completa en una jurisdicción, pero no en otra jurisdicción, o bien en una fecha, pero no en otra.

FC4.31 Por ello, el Consejo no veía ventajas en definir dos tipos separados de activo, uno descrito en los estados financieros (por ejemplo, en casos de propiedad legal completa de un objeto físico) y el otro descrito como un derecho (todos los otros derechos sobre todo o parte de un recurso). No obstante, el *Marco Conceptual* de 2018 destaca en el párrafo 4.12 que la descripción del objeto físico como el conjunto de derechos proporcionará, a menudo, una representación fiel de esos derechos de la forma más concisa y comprensible.

Plusvalía

FC4.32 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo no reconsideró las conclusiones de los párrafos FC313 a FC323 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*. Los párrafos explican lo que constituye plusvalía "principal" y señalan que la plusvalía principal cumple la definición de un activo.

FC4.33 Al finalizar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo concluyó que incluir en el *Marco Conceptual* una referencia a un activo concreto—la plusvalía—no era apropiado. Por consiguiente, el *Marco Conceptual* de 2018 no menciona la plusvalía.

Identificabilidad y separabilidad

FC4.34 La NIC 38 *Activos Intangibles* requiere que un activo intangible sea identificable para poderlo distinguir de la plusvalía. La NIC 38 señala que un activo es identificable si es separable de la entidad, o surge de derechos legales o contractuales. Por ello, al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo analizó si la definición de un activo debería requerir que sea identificable y si esa definición debería requerir que un activo sea separable. El Consejo, concluyó que, si un activo es separable o, surge de derechos legales o contractuales, es probable que sea más fácil de identificar, medir y ser descrito. Esto podría afectar a si el reconocimiento de un activo proporcionaría información relevante y si es posible representarlo fielmente. Sin embargo, el Consejo concluyó que la identificabilidad y separabilidad no deberían formar parte de la definición de activo.

Otras fuentes de valor

FC4.35 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo analizó elementos, tales como el conocimiento, que una entidad obtiene de formas distintas que por medio de contrato, legislación y formas similares. El Consejo concluyó que estos elementos pueden ser activos. Este consideró si el término "derecho" era lo suficientemente amplio para incorporar estos elementos o si el Consejo debería definir, en su lugar, un recurso económico por referencia a un "derecho u otra fuente de valor".

FC4.36 El Consejo concluyó que el concepto de "otras fuentes de valor" era demasiado vago para ser útil en una definición formal. En su lugar, el *Marco Conceptual* de 2018 explica que el término "derecho" incorpora no simplemente derechos obtenidos por contrato, legislación y medios similares, sino también derechos obtenidos de otras formas, por ejemplo, adquiriendo o creando conocimiento que no es de dominio público. El párrafo 4.22 explica, además, por qué la entidad podría controlar el derecho a usar este conocimiento,

incluso si no estuviera protegido por una patente registrada. Esta explicación del concepto no es nueva—se basa en el material del párrafo 4.12 del *Marco Conceptual* de 2010.

Bienes o servicios que se consumen de forma inmediata (párrafo 4.8)

- FC4.37 El *Marco Conceptual* de 2018 aclara que los bienes o servicios que se reciben y se consumen de forma inmediata crean un derecho momentáneo a obtener los beneficios económicos producidos por dichos bienes o servicios. Ese derecho existe temporalmente hasta que los bienes o servicios se consumen, momento en el que se reconoce como un gasto. Esto es congruente con la NIIF 2 *Pagos basados en Acciones* que tratan los servicios recibidos de los empleados como un activo que se consume de forma inmediata.

Beneficios económicos disponibles para terceros (párrafo 4.9)

- FC4.38 El *Marco Conceptual* de 2018 explica que, si los derechos están disponibles para cualquier tercero sin costo significativo, esos derechos no son habitualmente activos para las entidades que los tienen. El Consejo incluyó esta explicación en el *Marco Conceptual* de 2018 para aclarar que la definición de un activo como un derecho no debería obligar a las entidades a identificar y reconocer como activos sus tenencias de una posible amplia gana de derechos.
- FC4.39 Existen varias formas de explicar por qué los derechos disponibles para terceros no son habitualmente activos de una entidad concreta. Una razón podría ser que estos derechos, por ejemplo, derechos públicos de paso sobre un terreno, no tienen un potencial de producir para esa entidad beneficios económicos más allá de los disponibles para cualquier tercero. Una razón alternativa o adicional podría ser que estos derechos no están controlados por la entidad—la entidad no puede denegar a terceros el acceso a los beneficios económicos que pueden proceder de esos derechos.

Control (párrafos 4.19 a 4.25)

- FC4.40 El *Marco Conceptual* de 2018 conserva en la definición de un activo el requerimiento, para el recurso económico, de ser "controlado por la entidad". También introdujo una definición de control. El Consejo basó esa definición en las definiciones de control de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*, que define el control de un activo, y en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, que define el control de una entidad.¹⁹ Aunque las definiciones en estas Normas difieren, se basan en los mismos conceptos básicos—que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso del activo (o de la entidad) y obtener beneficios económicos (o rentabilidad). El *Marco Conceptual* de 2018 utiliza el concepto de control en la definición de un activo y en su descripción del control de una controladora de sus subsidiarias.

Riesgos y recompensas de la propiedad

- FC4.41 El Consejo consideró si la definición de activo debería incorporar el concepto de exposición a riesgos y recompensas de la propiedad. Algunas Normas identifican esa exposición (o el concepto relacionado de exposición a rendimientos variables) como un aspecto de control o un indicador de control:
- (a) La NIIF 10 señala que "un inversor controla una participada cuando está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en ésta y tiene la capacidad de influir en esos rendimientos a través de su poder sobre dicha participada".
 - (b) La NIIF 15 señala que uno de los indicadores de que el control de un activo ha sido transferido a un cliente es que "el cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo". Los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 15 explican que la exposición a los riesgos y recompensas de la propiedad de un activo puede indicar control.
- FC4.42 El *Marco Conceptual* de 2018 explica en términos generales la relación entre control y exposición a los riesgos y recompensas de la propiedad. Sin embargo, en lugar de usar la frase "riesgos y recompensas de la propiedad", el *Marco Conceptual* de 2018 hace referencia a "exposición a variaciones significativas en el importe de beneficios económicos" (véase el párrafo 4.24).

¹⁹ Véase el párrafo 33 de la NIIF 15 y los párrafos 5 a 7 de la NIIF 10.

Sugerencias rechazadas

- FC4.43 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo consideró y rechazó otras sugerencias de cambios a la definición y tratamiento de control:
- (a) una sugerencia de excluir una referencia al control en la definición de un activo porque está implícito en la definición de recurso económico como un derecho que la entidad controla el recurso. El Consejo estuvo de acuerdo en que eso está implícito en la definición de un recurso económico, pero decidió que referirse explícitamente al control es una forma útil de estructurar la definición y las guías de apoyo.
 - (b) Una sugerencia de que el requerimiento para que exista control debe ser un criterio de reconocimiento, en lugar de parte de la definición de activo. Unos pocos interesados argumentaban que este enfoque separaría dos cuestiones que son independientes unas de otras (concretamente: ¿existe un activo? y ¿a quién pertenece el activo?). El Consejo no modificó la referencia a control en los criterios de reconocimiento del activo porque hacerlo sería improbable que cambiara qué activos se reconocerían y porque el Consejo no ha identificado problemas en la práctica que serían abordados mediante esta modificación.
 - (c) Una sugerencia de que el Consejo debería modificar la definición de control para referirse a sustancialmente todos los beneficios económicos. El Consejo destacó que la referencia a "sustancialmente todos" los beneficios económicos sería redundante, y posiblemente confusa, si una entidad reconoce solo los derechos que controla. Por ejemplo, si una entidad controla el derecho a obtener el 20% de los beneficios económicos de un edificio, su activo es el derecho a obtener el 20% de los beneficios económicos procedentes del edificio. La entidad no necesitaría el derecho a obtener todos, o incluso sustancialmente todos, los beneficios económicos procedentes del edificio porque su activo no es un derecho sobre el edificio completo. La cuestión de si incluir un umbral tal como "sustancialmente todo" puede surgir al desarrollar Normas, por ejemplo, si una Norma requiere que una entidad contabilice un grupo de derechos como un activo único (una sola unidad de cuenta).

Definición de un pasivo (párrafos 4.26 a 4.47)

- FC4.44 El *Marco Conceptual* de 2018 define pasivo como una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados. Los principales cambios con respecto a la definición anterior son los siguientes:
- (a) Eliminación de la referencia a una salida esperada de beneficios económicos. Por las razones tratadas en los párrafos FC4.8 a FC4.14, esa referencia se sustituyó por las guías de apoyo, explicando que una obligación de transferir un recurso económico debe tener el potencial de requerir que la entidad transfiera un recurso económico a un tercero (véase el párrafo 4.37).
 - (b) La sustitución de la frase "recursos que incorporan beneficios económicos" con el nuevamente definido término "recurso económico" (véanse los párrafos FC4.6 y FC4.7).
- FC4.45 Como se mencionó en el párrafo FC0.15, el *Marco Conceptual* de 2018 no aborda la clasificación de instrumentos financieros con características de pasivos y patrimonio. El Consejo está explorando como distinguir pasivos de patrimonio en su proyecto de investigación sobre Instrumentos Financieros con Característica de Patrimonio. Si fuera necesario, el *Marco Conceptual* se actualizará como un desenlace posible de ese proyecto. Al finalizar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo no trató de añadir nuevos conceptos y nuevas guías que pudieran necesitar revisarse después de ese proyecto de investigación.
- FC4.46 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo concluyó que para que exista un pasivo, deben satisfacerse tres criterios:
- (a) que la entidad tenga una obligación (véanse los párrafos FC4.47 a FC4.61);
 - (b) que la obligación sea de transferir un recurso económico (véanse los párrafos FC4.62 y FC4.63); y
 - (c) que la obligación sea una obligación presente que existe como resultado de sucesos pasados (véanse los párrafos FC4.64 a FC4.68).

Obligación (párrafos 4.28 a 4.35)

- FC4.47 Al aplicar la definición anterior de un pasivo, era generalmente aceptado que una entidad tiene una obligación presente de transferir un recurso económico cuando la obligación es incondicional y legalmente exigible—en estas situaciones, la entidad claramente no tiene capacidad de evitar la transferencia. Sin embargo, en algunas otras situaciones una entidad tiene alguna capacidad limitada de evitar una transferencia futura. Al desarrollar Normas y al aplicarlas, han surgido problemas porque no estaba claro cuán limitada debe ser esa capacidad para que una entidad tenga una "obligación presente".
- FC4.48 El *Marco Conceptual* de 2018 define una obligación como un deber o responsabilidad, como señalaba el *Marco Conceptual* de 2010. Sin embargo, para aclarar el significado del término "obligación", el *Marco Conceptual* de 2018 señala que una entidad tiene una obligación si tiene un deber o responsabilidad que no tiene capacidad práctica de evitar.

Ausencia de capacidad práctica de evitar (párrafos 4.29 a 4.34)

- FC4.49 El Consejo desarrolló el criterio de "no tiene capacidad práctica de evitar" considerando los problemas que surgen cuando:
- (a) una entidad no tiene una obligación legalmente exigible de transferir un recurso económico, pero su capacidad de evitar la transferencia está limitada por sus prácticas tradicionales, políticas publicadas o declaraciones específicas (obligaciones algunas veces denominadas como obligaciones implícitas); o
 - (b) ya existe un requerimiento para que una entidad transfiera un recurso económico, pero el resultado de ese requerimiento está condicionado a la acción que la entidad pueda tomar por sí misma.
- FC4.50 Aunque el Documento de Discusión de 2013 consideró esas dos situaciones por separado, algunos de quienes respondieron destacaron que las cuestiones subyacentes son similares en ambas situaciones—la capacidad de la entidad para evitar una transferencia es limitada. En el *Marco Conceptual* de 2018, el criterio de que "no tiene capacidad práctica de evitar" se aplica a las dos situaciones. Sin embargo, los factores usados para evaluar si una entidad tiene la capacidad práctica de evitar una transferencia concreta dependerían de la naturaleza del deber o responsabilidad de la entidad y serían considerados al desarrollar Normas.
- FC4.51 Normas diferentes requerían enfoques distintos a situaciones en las que una entidad puede evitar una transferencia de recursos económicos a través de su acción futura. El Consejo identificó tres puntos de vista, aplicados en ese momento en Normas, para determinar cuándo ha surgido una obligación presente de transferir un recurso económico:
- (a) Opinión 1—una entidad no debe tener capacidad de evitar la transferencia futura. Por ejemplo, la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, como se había interpretado en la CINIIF 21, requería que para que exista una obligación presente, la entidad no debe tener capacidad, incluso en teoría, de evitar la transferencia futura.
 - (b) Opinión 2—una entidad no debe tener capacidad práctica de evitar la transferencia futura. Por ejemplo, la NIC 34 *Información Financiera Intermedia* especificaba que, si un arrendamiento proporciona pagos por arrendamiento variables basados en que la entidad logre un nivel especificado de ventas anuales, puede surgir una obligación antes de que el nivel haya sido logrado si ese nivel se espera que se logre y la entidad, por ello, no tiene otra alternativa realista que no sea hacer los pagos por arrendamiento futuros.
 - (c) Opinión 3—no se necesitan límites sobre la capacidad de una entidad de evitar la transferencia futura. Es suficiente que, como consecuencia de un suceso pasado, la entidad pueda tener que transferir un recurso económico si se cumplen condiciones adicionales. Por ejemplo, la NIC 19 *Beneficios a los Empleados* requería que un pasivo se reconozca por beneficios que están condicionados al empleo futuro (beneficios no irrevocables) si dichos beneficios se conceden a cambio de servicios ya proporcionados por los empleados. La NIC 19 no requería que una entidad evaluara si tiene capacidad práctica de evitar el pago de esos beneficios.
- FC4.52 En el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo adoptó la Opinión 2 por las siguientes razones:
- (a) El Consejo rechazó la Opinión 1 porque cuando una entidad tiene la capacidad teórica de evitar la transferencia de un recurso económico, pero no capacidad práctica de evitar esa transferencia, la omisión, en una lista de obligaciones de la entidad, del requerimiento de hacer esa transferencia excluiría información que muchos usuarios de los estados financieros encontrarían útil. Esa

omisión pondría demasiado énfasis en la forma legal y no suficiente peso en la representación fiel de la esencia de las obligaciones que son, en la práctica, tan imperativas como las obligaciones que son legalmente exigibles. Más aún, si una entidad tiene un derecho teórico a llevar a cabo una acción que evitaría una obligación, pero no tiene la capacidad práctica de ejercer ese derecho, esa obligación es tan efectivamente exigible para la entidad como si no tuviera ese derecho teórico.

- (b) El Consejo rechazó la Opinión 3 porque el término "obligación supone algunas limitaciones sobre la capacidad de la entidad de evitar la transferencia de un recurso económico.

FC4.53 El Consejo rechazó una sugerencia realizada por varios interesados de aplicar un umbral basado en la probabilidad de salidas futuras. Éstos sugerían que debe considerarse que una entidad tiene una obligación siempre que fuera probable, o quizás, razonablemente cierto, que transferiría un recurso económico. Éstos argumentaban que este umbral proporcionaría la medida más relevante de los gastos en el periodo. No obstante, en el *Marco Conceptual* de 2018 la definición de un pasivo se centra en la existencia de una obligación por las razones establecidas en los párrafos FC4.9(a), FC4.52(b) y FC4.94(d). Las guías de apoyo se centran en lo que una entidad está obligada a hacer—no en la probabilidad de los posibles desenlaces.

Interpretación de "ausencia de capacidad práctica de evitar"

FC4.54 El Consejo concluyó que los factores usados para evaluar si una entidad tiene la capacidad práctica de evitar una transferencia concreta deberían depender de la naturaleza del deber o responsabilidad de la entidad. La aplicación del criterio de "no tiene capacidad práctica de evitar" requerirá juicio. A algunos interesados les preocupaba que permitir a los preparadores de los estados financieros aplicar este criterio conduciría a prácticas diversas y que, en algunas circunstancias, las entidades reconocerían un pasivo cuando, en opinión de algunos de los interesados, la entidad no tuviera una obligación verdadera. Sin embargo, el Consejo destacó que pocas veces se requerirá que los preparadores de los estados financieros apliquen ese criterio sin requerimientos y guías adicionales. El Consejo desarrollará guías, si es necesario, sobre la aplicación de ese criterio a casos concretos a medida que desarrolle Normas.

FC4.55 El párrafo 4.34 del *Marco Conceptual* de 2018 hace referencia a acciones que tendrían consecuencias económicas significativas más adversas que una transferencia de recursos económicos como un ejemplo de cuándo puede no tener una entidad capacidad práctica de evitar una transferencia. Esto pretende significar no solo que sería económicamente ventajoso hacer la transferencia. Más bien, significa que las consecuencias económicas adversas de no hacer la transferencia son tan graves que la entidad no tiene capacidad práctica de evitar la transferencia. Aunque la entidad tiene el derecho teórico a evitar la transferencia, no tiene capacidad práctica de ejercitar ese derecho.

Terminología

FC4.56 El Consejo consideró si las frases tales como las siguientes podrían interpretarse más fácilmente que la de "no tiene capacidad práctica de evitar":

- (a) "no tiene alternativa realista"; o
(b) "poca o ninguna discreción (en la práctica) de evitar".

FC4.57 Estas dos frases tienen un significado similar a "no tiene capacidad práctica de evitar". El Consejo optó por la frase "no tiene capacidad práctica de evitar", porque transmite más eficazmente la necesidad de identificar lo que una entidad está obligada a hacer, en lugar de centrarse en el desenlace probable. Además, es simétrico al término "capacidad práctica", que se aplica en algunas Normas al evaluar si una entidad controla un activo, y el término "capacidad presente" usado para un propósito similar en los párrafos 4.20 y 4.22 del *Marco Conceptual* de 2018.

FC4.58 Algunas Normas desarrolladas antes del *Marco Conceptual* de 2018 utilizan el término "obligación implícita" para referirse a algunas circunstancias que dan lugar a una obligación o el término "coacción económica" para referirse a algunas circunstancias que no dan lugar a una obligación. El *Marco Conceptual* de 2018 no usa esos términos para distinguir circunstancias en las que existe una obligación de las circunstancias en las que no existe porque el Consejo concluyó que esos términos no han demostrado ser útiles para ese propósito y no son necesarios.

Una obligación de una parte es un derecho para otra parte

FC4.59 El párrafo 4.30 del *Marco Conceptual* de 2018 señala que, si una parte tiene una obligación de transferir un recurso económico, se entiende que un tercero (o terceros) tiene un derecho a recibir ese recurso económico.

El Consejo decidió que esta declaración ayudaría a las entidades a aplicar la definición de un pasivo porque puede, en ocasiones, ser más fácil identificar si ese tercero (o terceros) tiene un derecho que identificar si la otra parte tiene una obligación.

- FC4.60 El Consejo consideró si ese tercero tiene algún activo que controla si la obligación de la entidad que informa no es legalmente exigible, pero surge de prácticas tradicionales, políticas publicadas o declaraciones específicas de la entidad que informa o está condicionada a las acciones propias futuras de la entidad. El Consejo concluyó que la contraparte controla un activo en estos casos. De acuerdo con el párrafo 4.23, si una entidad es la parte que obtendrá los beneficios económicos producidos por un recurso económico, esa entidad controla el recurso económico.
- FC4.61 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo analizó si las obligaciones medioambientales son una excepción al principio general de que, para toda obligación, existe un derecho correspondiente a recibir un recurso económico. Este concluyó que en el caso de estas obligaciones se controla un derecho correspondiente por la sociedad en general—la gente que vive en el área. Las personas que viven en el área tienen el derecho a recibir los servicios requeridos para restaurar su medio ambiente. Por ello, el *Marco Conceptual* de 2018 no identifica excepciones al principio general.

Transferencia de un recurso económico (párrafos 4.36 a 4.41)

- FC4.62 El *Marco Conceptual* de 2018 señala que el segundo criterio para un pasivo es que la obligación debe estar asociada al potencial de requerir que la entidad transfiera un recurso económico. Los párrafos FC4.8 a FC4.14 explican por qué el Consejo sustituyó el concepto de que se espera una salida de recursos por el concepto de que un pasivo tiene el potencial de requerir una transferencia de un recurso económico.
- FC4.63 La obligación de transferir un recurso económico si ocurre un suceso incierto futuro, tiene el potencial de requerir una transferencia de un recurso económico y, por ello, puede dar lugar a un pasivo. Ese sería el caso si la obligación es una obligación presente que ha surgido como resultado de sucesos pasados analizados en los párrafos FC4.64 a FC4.68. Estas obligaciones se denominan algunas veces como "obligaciones de disponibilidad". El *Marco Conceptual* de 2018 no utiliza ese término porque el Consejo lo consideró innecesario.

Obligación presente como resultado de sucesos pasados (párrafos 4.42 a 4.47)

- FC4.64 La definición de un pasivo en el *Marco Conceptual* de 2010 requería que una obligación presente fuera el resultado de sucesos pasados, pero no especificaba cómo identificar qué suceso da lugar a la creación de una obligación presente (en ocasiones denominada como "suceso que da origen a la obligación"). El *Marco Conceptual* de 2018, sin embargo, explica cómo interpretar la frase "como resultado de sucesos pasados".
- FC4.65 Algunas obligaciones surgen de un suceso único que da origen a la obligación, por ejemplo, la recepción de bienes. Otras obligaciones se acumulan a lo largo del tiempo a través de sucesos continuos que dan origen a la obligación, desarrollando una actividad constante.
- FC4.66 En algunos casos, una cadena de sucesos crea una obligación. Por ejemplo, una obligación puede surgir si se alcanza un umbral mínimo en un periodo (tal como un importe mínimo de ingresos de actividades ordinarias, un número mínimo de empleados o un importe mínimo de activos) y si la entidad que informa todavía opera en una fecha posterior especificada. En estos casos, puede ser particularmente difícil la identificación de cuál de esos sucesos (alcanzar el umbral u operación en una fecha especificada) es el suceso del que surge la obligación. Si la definición de las obligaciones abarcara solo obligaciones incondicionales [la Opinión 1 analizaba en el párrafo FC4.51(a)], podría decirse que la referencia explícita de un suceso pasado habría sido redundante. Eso es así porque, según la Opinión 1, el suceso que da origen a la obligación sería el suceso que hace a la obligación incondicional. En el ejemplo dado en este párrafo, ese suceso está operando en la fecha posterior especificada.
- FC4.67 Sin embargo, el Consejo adoptó un enfoque más amplio que el de "no tener capacidad práctica de evitar" [la Opinión 2 analizada en el párrafo FC4.51(b)]. Aplicando este concepto, una entidad puede tener una obligación si solo algunos de los sucesos en la cadena han ocurrido: una entidad podría tener una obligación si no tiene capacidad práctica de evitar los sucesos que no han ocurrido todavía. Por ello, es importante explicar qué sucesos de la cadena deben haber ocurrido para que una entidad tenga una obligación presente "como resultado de sucesos pasados".
- FC4.68 El Consejo concluyó que el concepto "como resultado de sucesos pasados" significa que:
- (a) Una entidad ha obtenido beneficios económicos o tomado una acción.

- (b) Como consecuencia, la entidad tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que no hubiera transferido en otro caso. La actividad incrementa la magnitud de los recursos económicos que la entidad tendrá o podría tener que transferir.

Activos y pasivos

Transacciones no recíprocas

- FC4.69 El Consejo consideró si el *Marco Conceptual* de 2018 debería analizar de forma explícita los activos y pasivos que surgen de transacciones no recíprocas, por ejemplo, donaciones, impuestos a las ganancias y otros impuestos y gravámenes. Este destacó que las guías del *Marco Conceptual* de 2018 se habían desarrollado sin asumir que todas transacciones son intercambios recíprocos. En realidad, algunas guías—en concreto, las guías que apoyan la definición de pasivo—se desarrollaron con un grado considerable de estudio dado a las transacciones no recíprocas.
- FC4.70 El Consejo concluyó que sus guías apoyan que las definiciones de un activo y un pasivo es igualmente adecuadas para transacciones de intercambio recíprocas y transacciones no recíprocas. En ambos casos, el punto de partida es identificar los derechos y obligaciones que surgen de la transacción. Por ello, el *Marco Conceptual* de 2018 no contiene guías que aborden específicamente las transacciones no recíprocas.

Pasivos contingentes y activos contingentes

- FC4.71 El *Marco Conceptual* de 2018 no utiliza los términos "pasivo contingente" y "activo contingente". En la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, desarrollada antes del *Marco Conceptual* de 2018, el término "pasivo contingente" se usa como una etiqueta colectiva que abarca tres categorías de elementos que no satisfacen los criterios de reconocimiento de esa Norma:
- (a) La primera categoría es la obligación posible, cuya existencia ha de ser confirmada sólo porque ocurra o no ocurra uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Los párrafos 4.35 y 5.14 del *Marco Conceptual* de 2018 analizan estos elementos como casos de incertidumbre sobre la existencia—es incierto si existe un pasivo.
 - (b) La segunda categoría está constituida por las obligaciones presentes que surgen de sucesos pasados, pero que no están reconocidas porque no es probable que se vaya a requerir una salida de recursos económicos para liquidarlas. Los párrafos 4.37, 4.38 y 5.15 a 5.17 del *Marco Conceptual* de 2018 analizan estos elementos como casos de pasivos con una probabilidad baja respecto a la salida de recursos económicos.
 - (c) La última categoría es la de obligaciones presentes que surgen de sucesos pasados, pero que no están reconocidas porque su importe no puede medirse con fiabilidad suficiente. Los párrafos 2.19, 2.22 y 5.19 a 5.23 del *Marco Conceptual* de 2018 analizan estos elementos como casos de pasivos sujetos a una probabilidad alta de incertidumbre en la medición.
- FC4.72 El término "pasivo contingente" no se usa en el *Marco Conceptual* de 2018 porque:
- (a) Las tres categorías de elementos incluidos en la definición de la NIC 37 no forman una clase natural única. Los elementos de la categoría (a) pueden ser pasivos, pero están sujetos a la incertidumbre en la medición. Los elementos de las categorías (b) y (c) son pasivos, pero pueden reconocerse o no tras aplicar los criterios de reconocimiento descritos en el Capítulo 5—*Reconocimiento y baja en cuentas*.
 - (b) Los pasivos contingentes no son un elemento adicional de los estados financieros, adicional a los pasivos y el patrimonio. Más aún, algunos "pasivos contingentes" son pasivos, pero otros no lo son.
 - (c) El uso común del término "pasivo contingente" no es el mismo que el utilizado en la NIC 37. A menudo se refiere a un elemento que puede dar lugar a una salida de recursos económicos si tiene lugar algún suceso incierto futuro. Dependiendo de las circunstancias, un suceso que da origen a una obligación puede haber o no haber ocurrido. Si ha ocurrido un suceso que da origen a una obligación, el elemento puede ser un pasivo sujeto a incertidumbre sobre su existencia, incertidumbre sobre el desenlace, incertidumbre en la medición o cualquier combinación de esas incertidumbres. El pasivo puede reconocerse o no reconocerse.
- FC4.73 Consideraciones similares son aplicables a "activos contingentes".

Unidad de cuenta (párrafos 4.48 a 4.55)

- FC4.74 Sería imposible establecer requerimientos de reconocimiento o una base de medición para un elemento concreto sin seleccionar una unidad de cuenta a la que aplicar esos requerimientos. Igualmente, la selección de una unidad de cuenta sin considerar cómo se aplicarían los requerimientos de reconocimiento y medición puede no dar lugar a información útil. Por ello, el *Marco Conceptual* de 2018 explica que la unidad de cuenta y los requerimientos de reconocimiento y medición para un elemento concreto son considerados todos ellos en el mismo momento.
- FC4.75 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo consideró si la unidad de cuenta para el reconocimiento podría diferir de la unidad de cuenta para la medición. En opinión del Consejo, es posible que partidas que cumplen los requisitos para el reconocimiento sobre una base individual se midan sobre una base de grupo. Por ejemplo, un conjunto de partidas que cumplen los requisitos para su reconocimiento sobre una base individual:
- (a) podrían medirse como una unidad de cuenta única al estimar su importe recuperable; o
 - (b) podrían, en ocasiones, como una solución práctica, medirse como una cartera.
- Por ello, el Consejo concluyó que, algunas veces, podría ser apropiado seleccionar una unidad de cuenta para el reconocimiento y otra diferente para la medición.
- FC4.76 Las decisiones sobre la unidad de cuenta están vinculadas a las decisiones sobre la medición y el reconocimiento que se toman al desarrollar Normas. Por ello, el Consejo concluyó que, se necesitarán tomar decisiones sobre la selección de una unidad de cuenta al desarrollar Normas, no en el *Marco Conceptual*.
- FC4.77 El *Marco Conceptual* de 2018 incluye un análisis de los factores a considerar al determinar qué unidad de cuenta utilizar. El Consejo no ordenó los factores por prioridad, porque su importancia relativa depende de las características específicas de la partida que la entidad está contabilizando. En opinión del Consejo, no hay una ordenación particular que pueda usarse para determinar la unidad de cuenta más útil de forma congruente para un amplio rango de Normas.

Contratos pendientes de ejecución (párrafos 4.56 a 4.58)

- FC4.78 El *Marco Conceptual* de 2018 proporciona guías de apoyo revisadas y más amplias sobre los contratos pendientes de ejecución. Aclara que:
- (a) un contrato pendiente de ejecución establece un derecho y una obligación combinados a cambio de recursos económicos;
 - (b) ese derecho y la obligación combinados de intercambiar recursos económicos son interdependientes y no pueden separarse; y
 - (c) el derecho y la obligación combinados constituyen un activo o pasivo único.
- FC4.79 Aunque algunos interesados expresaron una opinión de que los contratos pendientes de ejecución dan lugar a un derecho (a recibir un recurso económico) y una obligación separada (transferir un segundo recurso económico), el Consejo destacó que el derecho y la obligación son altamente interdependientes: el derecho a recibir el primer recurso está condicionado al cumplimiento de la obligación de transferir el segundo recurso y la obligación de transferir el segundo recurso está condicionado a recibir el primer recurso.
- FC4.80 El Consejo destacó, además, que incluso si las partes transfieren recursos económicos en diferentes momentos, tiene lugar un intercambio simultáneo en el instante de la primera transferencia. Por ejemplo, una entidad puede tener un contrato de venta de bienes a un cliente, según el cual recibe un pago de éste en una fecha posterior. Cuando la entidad transfiere los bienes al cliente, simultáneamente adquiere un derecho a recibir un pago del cliente. En ese momento, el cliente recibe los bienes e incurre en la obligación de pagar por ellos. El derecho y la obligación combinados de cada parte de intercambiar recursos económicos se satisface en el momento de la primera transferencia y se sustituye en ese momento por un nuevo derecho (en este ejemplo, a recibir el pago) u obligación (en este ejemplo, a realizar el pago).
- FC4.81 El Consejo, por ello, concluyó que un contrato pendiente de ejecución contiene un derecho y una obligación combinados a un intercambio de recursos económicos, no un derecho a recibir un recurso económico y una obligación separada de transferir otro recurso económico.
- FC4.82 El Consejo consideró si el derecho y la obligación a cambiar recursos económicos podrían dar a una entidad que informa un activo separado (un derecho a intercambiar recursos, equivalente a una opción comprada) y una obligación separada (la obligación de intercambiar recursos, equivalente a una opción emitida).

- FC4.83 Una opción comprada a intercambiar recursos económicos otorga al tenedor el derecho a realizar un intercambio o a retirarse del intercambio sin penalización. Por el contrario, el emisor de la opción emitida asume la obligación de hacer el intercambio si el tenedor ejerce su derecho. Sin embargo, si una entidad es a la vez, la tenedora de una opción comprada y la emisora de una opción idéntica emitida para el mismo intercambio subyacente de recursos económicos:
- (a) el derecho de la entidad según la opción comprada a retirarse del intercambio es anulado por su obligación de intercambiar si la contraparte ejerce su derecho según la opción emitida de la entidad; y
 - (b) el derecho de la contraparte según la opción emitida de la entidad a retirarse del intercambio es anulado por su obligación de intercambiar si la contraparte ejerce su derecho según su opción comprada.
- FC4.84 Por consiguiente, si una entidad es, a la vez, la tenedora de una opción comprada y la emisora de una opción emitida por el mismo intercambio subyacente en los mismos términos, ninguna de las partes tiene el derecho de evitar intercambiar recursos económicos. De ello se deduce que, para un contrato pendiente de ejecución, los términos del contrato proporcionan solo un desenlace—el intercambio ocurrirá a menos que ambas partes acuerden finalizar el contrato. Más aún, el derecho y la obligación de la entidad a intercambiar recursos económicos son tan interdependientes que no pueden darse por separado. Por ello, el contrato no puede separarse más que en un activo o pasivo único. Si el intercambio se ha realizado en términos que son actualmente favorables para la entidad que informa, el contrato es un activo; si se ha realizado en términos que son actualmente desfavorables, es un pasivo.
- FC4.85 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma de 2015 preguntaron cómo podría afectar la conclusión del Consejo, sobre los contratos pendientes de ejecución, al tratamiento de los activos y pasivos que surgen en un contrato de arrendamiento o podrían afectar a la contabilidad de la fecha de contratación de activos financieros:
- (a) Como se explicaba en los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 16 *Arrendamientos*, en la fecha de comienzo, un arrendatario ha obtenido el derecho a usar un activo subyacente para un periodo de tiempo, y el arrendador ha entregado ese derecho poniendo el activo disponible para su uso por el arrendatario. Una vez que el arrendador ha ejecutado su obligación de entregar ese derecho, el contrato de arrendamiento deja de ser un contrato pendiente de ejecución. El arrendatario controla el derecho de uso del activo y tiene un pasivo por los pagos del arrendamiento.
 - (b) La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* permite la "contabilización de la fecha de contratación" para una "forma regular" de compra o venta de un activo financiero. La contabilización de la fecha de contratación trata al activo financiero como que ya ha sido entregado en la fecha del compromiso (negociación), en lugar de contabilizar el contrato de compra o venta como un derivado hasta la liquidación. La NIIF 9 permite la contabilidad de la fecha de contratación como un método simple y práctico de gestionar y registrar transacciones, solo si tienen una corta duración. En otras palabras, la aceptación de este método procede de considerar la restricción del costo—de considerar los costos y beneficios relativos de la contabilidad de la fecha de contratación y la contabilidad de la fecha de liquidación (el otro método permitido por la NIIF 9).
- FC4.86 El *Marco Conceptual* de 2018 no analiza de forma específica el reconocimiento de activos y pasivos de contratos pendientes de ejecución, porque no establece requerimientos de reconocimiento específicos para los otros tipos de activos y pasivos. El Consejo establecerá requerimientos de reconocimiento para contratos pendientes de ejecución al desarrollar Normas, en la misma forma que establece requerimientos de reconocimiento para otros activos y pasivos.
- FC4.87 A la luz de las preocupaciones de los interesados, el Consejo consideró si los conceptos revisados sobre contratos pendientes de ejecución podrían dar lugar a más activos y pasivos que surgen del reconocimiento de contratos pendientes de ejecución. En muchos casos, en la práctica corriente, no se reconoce ni un activo ni pasivo en un contrato pendiente de ejecución. El Consejo espera que esto continúe siendo así. Las mismas consideraciones de medición que se aplican a todos los demás activos y pasivos (véase el Capítulo 6—*Medición*) se aplican también al activo o pasivo único que surge de un contrato de ejecución. Cuando una base de medición a costo histórico se aplica a un contrato pendiente de ejecución, el contrato se mide habitualmente por un importe nulo (lo que tiene el mismo efecto práctico que no reconocer el contrato) a menos que sea oneroso. Por ejemplo, el costo histórico de un contrato pendiente de ejecución para una compra de inventarios es nulo (suponiendo que no hay costos de transacción) a menos que el contrato sea oneroso.

Información sobre la esencia de los derechos y obligaciones contractuales (párrafos 4.59 a 4.62)

- FC4.88 Como se explicaba en el párrafo 2.12, el *Marco Conceptual* de 2018 explícitamente señala que, para proporcionar una representación fiel de un fenómeno económico, una entidad debería informar sobre la esencia de ese fenómeno. El *Marco Conceptual* de 2018 también incluye conceptos para informar sobre la esencia de derechos contractuales y obligaciones contractuales. Esos conceptos se basan en conceptos desarrollados por el Consejo en proyectos de emisión de normas. El Consejo decidió que incluir los conceptos que subyacen en el *Marco Conceptual* de 2018 ayudaría a asegurar que estos conceptos se apliquen más congruentemente en las Normas.

Definición de patrimonio (párrafos 4.63 a 4.67)

- FC4.89 El *Marco Conceptual* de 2018 continúa:
- (a) haciendo una distinción excluyente entre pasivos y patrimonio;
 - (b) definiendo patrimonio como la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos; y
 - (c) no analizando las formas de presentación y revelación de información son apropiadas si el patrimonio de una entidad comprende diferentes clases de derechos sobre el patrimonio y diferentes componentes de patrimonio (véanse los párrafos 7.12 y 7.13).
- FC4.90 El Consejo consideró si continuar haciendo una distinción excluyente entre pasivos y patrimonio es suficiente para proporcionar a los usuarios de los estados financieros información útil sobre los derechos de los acreedores frente a la entidad. La limitación inherente de una distinción binaria entre pasivos y patrimonio es que intenta hacer una única distinción entre derechos que tienen varias características en diversos grados. La eliminación de la distinción excluyente y la definición de un solo elemento para todos los derechos permitirían que la contabilización de cada tipo de derecho se determinase individualmente, para describir sus características específicas. Sin embargo, a menos que todos los derechos se midan directamente, cualquier enfoque necesitaría identificar al menos una clase residual de derecho que se mediría indirectamente por referencia a los importes en libros de activos y pasivos. Más aún, no es posible medir todos los derechos directamente sin valorar la entidad en su totalidad, lo que va más allá del objetivo señalado de los informes financieros con propósito general. Por ello, dividir los derechos en dos clases, al menos, es inevitable.
- FC4.91 Algunos de los que respondieron al Documento de Discusión de 2013 sugirieron que definir patrimonio directamente e introducir otro elemento (una tercera clase de derecho), puede describir los derechos que tienen algunas características de pasivos y patrimonio. Sin embargo, el Consejo concluyó que introducir otro elemento haría la clasificación y la contabilidad resultantes más compleja. Además, sería necesario determinar si los cambios en esta tercera clase de derecho deberían cumplir la definición de ingresos o gastos. Un desenlace similar a introducir un elemento nuevo podría lograrse mediante la presentación por separado de las diferentes clases dentro de pasivos o de patrimonio.
- FC4.92 El Consejo explorará más adelante como distinguir pasivos de patrimonio en su proyecto de investigación sobre Instrumentos Financieros con Característica de Patrimonio. Ese proyecto de investigación:
- (a) Considerará enfoques para distinguir pasivos de patrimonio, incluyendo enfoques que podrían requerir cambios en las definiciones de pasivo o patrimonio, dentro del *Marco Conceptual*. El Consejo utilizará el resultado de ese proyecto cuando decida, en su momento, si añadir a su agenda activa un proyecto para modificar las Normas correspondientes, el *Marco Conceptual* o ambos. Cualquier decisión para comenzar un proyecto activo requeriría que el Consejo lo hiciera a través del procedimiento a seguir para añadir un proyecto a su agenda.
 - (b) Es improbable que dé lugar a cambios en las guías de apoyo de los párrafos 4.28 a 4.35, que se centran en la identificación de si la entidad que informa tiene una obligación de transferir un recurso económico. Esas guías no están diseñadas para ayudar a distinguir pasivos de patrimonio (véase el párrafo FC4.45).

Definiciones de ingresos y gastos (párrafos 4.68 a 4.72)

Ingresos y gastos definidos en términos de cambios en activos y pasivos

- FC4.93 El *Marco Conceptual* 2010 definía los ingresos y gastos en términos de cambios en los activos y pasivos. Unos pocos de los que respondieron al Documento de Discusión de 2013 cuestionaron este enfoque. Argumentaron que da una primacía indebida al estado de situación financiera sobre el estado (o estados) de rendimiento financiero y reconoce insuficientemente la importancia de la contabilización de transacciones en el estado (o estados) de rendimiento financiero o de correlación de ingresos y gastos.
- FC4.94 El Consejo no estuvo de acuerdo con estos argumentos concluyendo que:
- (a) Es incorrecto suponer que el Consejo se centra solo o principalmente en el estado de situación financiera. Se pretende que los estados financieros proporcionen información sobre la situación financiera de una entidad y su rendimiento financiero (véase el párrafo 3.3). Por ello, al tomar decisiones sobre el reconocimiento, medición, y presentación e información a revelar, el Consejo considera si la información resultante proporciona información útil sobre la situación financiera de la entidad y su rendimiento financiero. El Consejo no tiene designado un tipo particular de información—sobre la situación financiera o sobre el rendimiento financiero—como el principal foco de información financiera.
 - (b) La información sobre transacciones es relevante para los usuarios de los estados financieros. Por ello, la mayor parte de la información financiera se basa actualmente en transacciones y continuará siendo así.
 - (c) Las transacciones que dan lugar a ingresos y gastos también provocan cambios en activos y pasivos. Por consiguiente, la identificación de los ingresos y gastos necesariamente conduce a identificar qué activos y pasivos han cambiado. El Consejo y otros emisores de normas han encontrado a lo largo de los años que es más eficaz, eficiente y riguroso definir activos y pasivos primero, y definir ingresos y gastos como cambios en los activos y pasivos, en lugar de intentar definir ingresos y gastos primero y después describir los activos y pasivos como producto del reconocimiento de los ingresos y gastos.
 - (d) Las definiciones de activos y pasivos no son meramente tecnicismos contables. Por el contrario, hacen referencia a fenómenos económicos reales (recursos económicos y obligaciones de transferir recursos económicos). Un estado de situación financiera que describe los activos, pasivos y patrimonio proporciona a los usuarios más información relevante y comprensible sobre la situación financiera de una entidad de lo que lo hace un mero resumen de importes que han surgido de productos de un proceso de correlación ingresos-gastos. Esos importes no describen necesariamente fenómenos económicos.
 - (e) Un enfoque basado en la correlación de ingresos y gastos no define el periodo con el que los ingresos y gastos se relacionan. Como se explica en el párrafo 5.5 del *Marco Conceptual* de 2018, si los ingresos y gastos se relacionan entre ellos se reconocerán, a menudo, de forma simultánea debido a los cambios simultáneos en los activos y pasivos relacionados. Sin embargo, un intento de correlacionar ingresos y gastos no justifica el reconocimiento de partidas en el estado de situación financiera que no cumplan con la definición de activos o pasivos.
- FC4.95 El Consejo destacó que no se habían identificado problemas importantes con las definiciones de ingresos y gastos. Por ello, los únicos cambios en el *Marco Conceptual* de 2018 fueron los necesarios para hacer las definiciones de ingresos y gastos congruentes con las definiciones revisadas de un activo y un pasivo.

Tipos de ingresos y gastos

- FC4.96 Una gran parte del tratamiento de ingresos y gastos en el *Marco Conceptual* de 2010 está relacionado con su presentación y con la información a revelar. La presentación e información a revelar se analizan en el Capítulo 7—*Presentación e Información a Revelar* del *Marco Conceptual* de 2018. El resto del análisis del *Marco Conceptual* de 2010 hace referencia a varios tipos de ingresos y gastos, por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias, ganancias y pérdidas. Ese material no se incluyó en el *Marco Conceptual* de 2018. El material estaba originalmente incluido para enfatizar que los ingresos incluyen ingresos de actividades ordinarias y ganancias, mientras que los gastos incluyen también las pérdidas. El Consejo decidió que el énfasis es ahora innecesario y la implicación de que el *Marco Conceptual* defina subclases de ingresos y

gastos no es útil. El Consejo no espera que la eliminación de ese material cause ningún cambio en la práctica.

Otras definiciones posibles

- FC4.97 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo consideró si definir como elementos de los estados financieros las aportaciones de los tenedores de los derechos sobre el patrimonio y las distribuciones a los tenedores de los derechos sobre el patrimonio, así como la entradas y salidas de efectivo. Dado que el Consejo concluyó que la ausencia de estas definiciones no había provocado problemas importantes, no las incluyó en el *Marco Conceptual* de 2018.

*desde párrafo***CAPÍTULO 5—RECONOCIMIENTO Y BAJA EN CUENTAS****RECONOCIMIENTO****FC5.1****Relevancia****FC5.12**

Incertidumbre sobre la existencia

FC5.13

Baja probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos

FC5.15

Representación fiel**FC5.21****BAJA EN CUENTAS****FC5.23**

Reconocimiento (párrafos 5.6 a 5.25)

- FC5.1 Los criterios de reconocimiento en el *Marco Conceptual* de 2010 señalaban que una entidad reconoce una partida que cumple la definición de un elemento si:
- (a) es probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a la entidad o salga de ésta; y
 - (b) el elemento tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.
- FC5.2 Los criterios de reconocimiento crearon los problemas siguientes:
- (a) Algunas Normas desarrolladas antes del *Marco Conceptual* de 2018 aplicaban un criterio de reconocimiento de probabilidad, pero no lo utilizaban de forma congruente. Estas usaron umbrales de probabilidad diferentes que incluían "probable", "más probable que no", "virtualmente cierto" y "razonablemente posible".
 - (b) La aplicación del criterio de probabilidad a algunas cuestiones de reconocimiento podría conducir a la pérdida de información relevante o a una representación engañosa de la situación financiera o rendimiento financiero de la entidad. Por ejemplo, la aplicación del criterio podría impedir el reconocimiento de algunos instrumentos financieros derivados. Más aún, podría dar lugar a que se reconociera una ganancia para una transacción cuando no hubiera tenido lugar una ganancia económica. Por ejemplo, supóngase que, a cambio de recibir efectivo, una entidad incurre en un pasivo para pagar un importe fijo si ocurre algún suceso improbable en el futuro. Si el pasivo no se reconoce porque no se considera probable una salida de beneficios económicos, cuando la entidad recibe el efectivo, ésta reconocerá, en ese momento, una ganancia inmediata. Para evitar estos problemas, algunas Normas desarrolladas antes del *Marco Conceptual* de 2018, por ejemplo, la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, no aplicaban un criterio de reconocimiento basado en la probabilidad.
 - (c) La referencia a la fiabilidad no estaba clara y podría dar lugar a desenlaces inapropiados. Aunque la fiabilidad fue identificada como característica cualitativa en el *Marco Conceptual* de 1989, en el *Marco Conceptual* de 2010, el término "fiabilidad" dejó de usarse para referirse a una característica cualitativa y no se definió (véanse los párrafos FC2.21 a FC2.31). En la práctica, una medida "fiable" era habitualmente interpretada como una con un nivel tolerable de incertidumbre en la medición y, quizás, como verificable y libre de error. Por ello, un criterio de reconocimiento que se refiere a medición fiable podría interpretarse como una prohibición de reconocimiento de cualquier elemento que tenga un alto nivel de incertidumbre en la medición, incluso si el hecho de reconocer este elemento proporcionara información útil.
- FC5.3 El *Marco Conceptual* de 2018 señala que un activo o un pasivo se reconoce solo si este reconocimiento proporciona a los usuarios de los estados financieros información útil, es decir:
- (a) información relevante sobre el activo o pasivo y sobre cualesquiera ingresos, gastos o cambios en el patrimonio resultantes; y
 - (b) una representación fiel del activo o pasivo y de los ingresos, gastos o cambios en el patrimonio.
- FC5.4 Los enfoques del *Marco Conceptual* de 2010 y del *Marco Conceptual* de 2018 tienen objetivos similares, pero pretenden lograrlos por medios diferentes:
- (a) El *Marco Conceptual* de 2010 establece filtros prácticos, pero subjetivos, para casos en los que no es probable que el reconocimiento proporcione información con las características cualitativas de la información financiera útil. Esos filtros hacen referencia a probabilidad y fiabilidad.
 - (b) El *Marco Conceptual* de 2018 hace referencia directamente a las características cualitativas y proporciona guías sobre cómo aplicarlas. Esas guías explican cuándo el reconocimiento puede producir información que carece de esas características cualitativas—incluyendo algunos (pero no necesariamente todos) casos en los que la aplicación del *Marco Conceptual* de 2010 podría haber conducido a la conclusión de que no es probable un flujo de beneficios económicos, o que no es posible una medición fiable.
- FC5.5 El Consejo consideró si el *Marco Conceptual* de 2018 debería incluir una presunción (o principio dominante) de que se reconocen todos los elementos que cumplen la definición de un activo o un pasivo. Esto habría significado que, si el Consejo hubiera decidido que el reconocimiento de un elemento concreto no proporcionaría información útil, habría tenido que incluir una exención a este principio en Normas concretas.

- FC5.6 El Consejo rechazó ese enfoque porque espera que en algunas circunstancias continuará concluyendo que el reconocimiento de activos o pasivos concretos no proporcionará información útil o que los costos de reconocerlos superarían los beneficios de hacerlo. Para ser útil al Consejo, el *Marco Conceptual* necesita proporcionar guías sobre cómo abordar las decisiones sobre el establecimiento de requisitos de reconocimiento en las Normas. Una presunción o principio dominante de que deberían reconocerse todos los elementos que cumplen la definición de un activo o un pasivo, sería demasiado restrictivo y no proporcionaría tales guías.
- FC5.7 Algunos interesados expresaron su preocupación de que el enfoque ahora incluido en el *Marco Conceptual* de 2018 no proporcionaría suficientes indicaciones porque es demasiado abstracto y subjetivo. Estos interesados sugirieron que el Consejo necesita criterios de reconocimiento más concretos y robustos, para asegurar que desarrolla Normas con requerimientos congruentes que dan lugar a información útil.
- FC5.8 Al considerar esa preocupación, el Consejo destacó que el *Marco Conceptual* de 1989 y el *Marco Conceptual* de 2010 también establecen criterios subjetivos y abstractos—probabilidad y fiabilidad. El enfoque revisado del *Marco Conceptual* de 2018 está vinculado directamente a las características cualitativas de la información financiera útil y proporciona guías más desarrolladas y claras que el enfoque anterior. En opinión del Consejo, el establecimiento de criterios de reconocimiento más rígidos en el *Marco Conceptual* no ayudaría al Consejo a establecer requisitos de reconocimiento en las Normas que den lugar a información útil a los usuarios de los estados financieros con un costo que no supere los beneficios.
- FC5.9 Algunos interesados no estuvieron de acuerdo con el enfoque revisado para el reconocimiento porque les preocupaba que pudiera incrementarse el rango de activos y pasivos reconocidos.
- FC5.10 Al desarrollar los criterios de reconocimiento revisados, el Consejo pretendía desarrollar herramientas que le ayudarían a fundamentar decisiones sobre un conjunto de principios más congruentes. No tenía el objetivo de incrementar o disminuir el rango de activos y pasivos reconocidos. Los párrafos FC5.15 a FC5.20 proporcionan las respuestas del Consejo a preocupaciones concretas en relación con situaciones en las que la probabilidad de entradas o salidas de beneficios económicos es baja y los párrafos FC5.21 y FC5.22 proporcionan las respuestas del Consejo a preocupaciones específicas en relación con la incertidumbre en la medición.
- FC5.11 Además, el Consejo destacó que, como se explica en el párrafo EP1.2 del *Marco Conceptual* de 2018, el *Marco Conceptual* no deroga requerimientos de Normas, por ello la revisión de 2018 de los criterios de reconocimiento no afectará la forma en que los preparadores de los estados financieros apliquen los criterios de reconocimiento desarrollados en las Normas emitidas antes del *Marco Conceptual* de 2018.

Relevancia (párrafos 5.12 a 5.17)

- FC5.12 Las guías que apoyan los criterios de reconocimiento revisados proporcionan ejemplos de factores que pueden indicar los casos en los que reconocer un activo o pasivo puede no proporcionar a los usuarios de los estados financieros información relevante. Dos de los factores se relacionan con casos en los que:
- (a) es incierto si existe un activo o pasivo (véanse los párrafos FC5.13 y FC5.14); o
 - (b) existe un activo o pasivo, pero la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja (véanse los párrafos FC5.15 a FC5.20).

Incertidumbre sobre la existencia (párrafo 5.14)

- FC5.13 En ocasiones es incierto si existe un activo o pasivo (incertidumbre sobre la existencia). El Consejo concluyó que es útil considerar la incertidumbre sobre la existencia de forma separada de la incertidumbre sobre los desenlaces y de la incertidumbre en la medición. Aunque la incertidumbre sobre la existencia puede contribuir a la incertidumbre sobre el desenlace y a la incertidumbre en la medición, conceptualmente es diferente y podría afectar a las decisiones de reconocimiento de forma distinta. La distinción de tipos diferentes de incertidumbre hace más fácil decidir qué información es probable que sea relevante para los usuarios de los estados financieros y cómo proporcionar esa información de forma tal que facilite una representación fiel.
- FC5.14 El *Marco Conceptual* de 2018 no proporciona guías detalladas sobre cómo considerar la incertidumbre en la medición al tomar decisiones de reconocimiento, porque el enfoque apropiado dependerá de los hechos y circunstancias.

Baja probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos (párrafos 5.15 a 5.17)

- FC5.15 Muchos de los que respondieron al Documento de Discusión de 2013 y al Proyecto de Norma de 2015 argumentaron que los criterios de reconocimiento deberían continuar haciendo referencia a la probabilidad. Ellos argumentaron que:
- (a) El criterio de probabilidad había probado ser una forma práctica de aplicar las características cualitativas. Las guías de apoyo propuestas sobre elementos con una probabilidad baja de generar un flujo de beneficios económicos no eran suficientemente claras, lo que podría provocar dudas e incongruencias.
 - (b) La eliminación del criterio de probabilidad, en combinación con la eliminación de la referencia a "esperada" de las definiciones de un activo y un pasivo, podrían llevar a requerimientos para que las entidades reconozcan más activos y pasivos con una probabilidad baja de entradas y salidas de beneficios económicos. El reconocimiento de estos activos y pasivos no proporcionaría información útil. Además, los preparadores de los estados financieros podrían tener que buscar exhaustivamente derechos y obligaciones. (La eliminación del concepto de un flujo "esperado" se analiza en los párrafos FC4.8 a FC4.14.)
 - (c) Si se reconocieran los activos y pasivos con una probabilidad baja de entradas y salidas futuras, podrían tener que medirse por importes basados en el valor esperado. Esta medición es difícil y supone una carga para los preparadores de los estados financieros. En ocasiones, proporcionar información sobre el rango y distribución de desenlaces posibles es más útil que proporcionar una medida basada en el valor esperado. Estas medidas pueden proporcionar una ilusión de precisión que no existe.
- FC5.16 Algunos de los que respondieron sugirieron aplicar un filtro de probabilidad a algunos activos o pasivos (por ejemplo, para patentes o investigación y desarrollo), pero no a todos (por ejemplo, excluyendo los activos financieros derivados), o para algunas transacciones, pero no para otras (por ejemplo, no para la adquisición en efectivo de un activo). Estos sugerían que no es razonable eliminar el requerimiento de probabilidad de los criterios de reconocimiento simplemente para permitir el reconocimiento de algunos instrumentos financieros. La introducción de una excepción para instrumentos financieros concretos en una Norma sería suficiente para lograr ese resultado.
- FC5.17 El Consejo reconoció que un umbral de probabilidad podría ser una forma práctica de filtrar activos y pasivos cuyo reconocimiento no proporciona información relevante. Sin embargo, este enfoque llevaría a no reconocer activos y pasivos en algunos casos en los que el reconocimiento podría proporcionar información relevante. Sería también difícil establecer un umbral de probabilidad que podría aplicarse a todas las Normas y en todos los sucesos de reconocimiento.
- FC5.18 El Consejo también destacó que, cualquier base de medición que se use para un activo o pasivo con una probabilidad baja de entrada o salida de beneficios económicos, probablemente reflejaría esa baja probabilidad—es improbable que una base de medición establecida como obligatoria reflejara solo la entrada o salida máxima de beneficios económicos.
- FC5.19 El *Marco Conceptual* de 2018, por ello, no incluye un umbral de probabilidad. En su lugar, la probabilidad baja de una entrada o salida de beneficios económicos se analiza como un indicador de que, en algunos casos, el reconocimiento puede no proporcionar información relevante por las razones analizadas en los párrafos 5.16 y 5.17.
- FC5.20 Algunos interesados expresaron su preocupación de que el término "probabilidad baja" sea demasiado subjetivo para ser interpretado de forma congruente. Sin embargo, el objetivo del Consejo al analizar situaciones de baja probabilidad fue indicar que, en alguna de esas situaciones, el Consejo puede concluir que cierta información puede no ser relevante. El objetivo del Consejo era no identificar un umbral sobre el cual la información sería siempre relevante, y por debajo del cual fuera siempre irrelevante.

Representación fiel (párrafos 5.18 a 5.25)

- FC5.21 Al analizar los párrafos FC5.2 a FC5.4 los criterios de reconocimiento del *Marco Conceptual* de 2018 no incluyen un requerimiento de reconocer un activo o pasivo solo si tienen un costo o valor que puede medirse con fiabilidad. El Consejo concluyó que un alto nivel de incertidumbre en la medición no impediría necesariamente que una medida proporcionara información útil sobre un activo o pasivo, por ello sería difícil establecer un umbral, basado en la incertidumbre en la medición, que pudiera aplicarse a todas las Normas y en todos los sucesos de reconocimiento. Por ello, el *Marco Conceptual* de 2018 analiza la incertidumbre en la medición como un factor que puede afectar al hecho de si la representación fiel puede

proporcionarse reconociendo un activo o pasivo, apoyado, si es necesario, por información explicativa. Este análisis se basa en la discusión sobre incertidumbre en la medición del Capítulo 2—*Características cualitativas de la información financiera útil* (véanse los párrafos 2.19 a 2.22 y FC2.46 a FC2.49).

- FC5.22 Algunos de los que respondieron al Documento de Discusión de 2013 y al Proyecto de Norma de 2015 sugirieron que un nivel más alto de incertidumbre en la medición es tolerable al reconocer pasivos o gastos que al reconocer activos o ingresos. Ellos describen esto como una aplicación de la prudencia (prudencia asimétrica, aplicando la terminología usada en el párrafo FC2.37). El Consejo concluyó que el nivel de incertidumbre en la medición más allá del cual una medida no proporciona una representación fiel depende de los hechos y circunstancias y, por ello, puede determinarse solo al desarrollarse las Normas (véase párrafo 5.9). Los párrafos FC2.44 y FC2.45 proporcionan un análisis adicional de la simetría en las decisiones sobre el reconocimiento y medición.

Baja en cuentas (párrafos 5.26 a 5.33)

- FC5.23 El *Marco Conceptual* de 2010 no definía la baja en cuentas; ni describía cuándo la baja en cuentas tiene lugar.
- FC5.24 Los análisis sobre la baja en cuentas típicamente han diferenciado dos enfoques para ésta:
- (a) Un enfoque de control—la baja en cuentas es el otro lado del espejo del reconocimiento. Por ello, una entidad da de baja en cuentas un activo o pasivo cuando este deja de cumplir los criterios para el reconocimiento (o deja de existir un activo o pasivo de la entidad).
 - (b) Un enfoque de riesgos y recompensas—una entidad continúa reconociendo un activo o un pasivo hasta que la entidad deje de estar expuesta a la mayor parte de los riesgos y recompensas generados por ese activo o pasivo. Este reconocimiento continuado se aplicaría incluso si ese activo o pasivo no cumpliera con los requisitos para el reconocimiento en la fecha en que la entidad dispuso del componente transferido, si en ese momento adquirió solo el componente retenido y no lo había reconocido anteriormente.²⁰
- FC5.25 Para abordar algunos conflictos aparentes entre el enfoque de control y el de riesgos y recompensas, el Consejo explicó en el *Marco Conceptual* de 2018 que:
- (a) si una entidad ha transferido aparentemente un activo, pero mantiene la exposición a variaciones positivas o negativas en el importe de los beneficios económicos que pueden producirse por el activo, esto en ocasiones indica que la entidad puede continuar controlando ese activo; y
 - (b) si una entidad ha transferido un activo a un tercero que mantiene el activo como un agente de la entidad, el transferidor todavía controla el activo.
- FC5.26 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo concluyó que los requerimientos de contabilidad para la baja en cuentas deberían pretender la representación fiel de:
- (a) los activos y pasivos mantenidos después de la transacción u otro suceso que haya conducido a la baja en cuentas (incluyendo cualquier activo o pasivo adquirido, incurrido o creado como parte de la transacción u otro suceso); y
 - (b) el cambio en los activos y pasivos de la entidad como resultado de esa transacción u otro suceso.
- FC5.27 En opinión del Consejo, el enfoque del control se centra más en el objetivo descrito en el párrafo FC5.26(a) y el enfoque de los riesgos y recompensas se centra más en el objetivo descrito en el párrafo FC5.26(b). Si una entidad transfiere un activo o un pasivo en su totalidad y no conserva exposición a ese activo o pasivo, el enfoque del control y el de los riesgos y recompensas conducen al mismo desenlace. Más aún, en estos casos, el logro de ambas metas descritas en el párrafo FC5.26 es sencillo.
- FC5.28 Por el contrario, el Consejo ha encontrado dificultades en la emisión de normas cuando una entidad transfiere solo parte de un activo o pasivo, o bien conserva alguna exposición a las variaciones. En esos casos, el enfoque del control no siempre conduce al mismo desenlace que el de riesgos y recompensas y, por ello, en ocasiones las dos metas descritas en el párrafo FC5.26 entran en conflicto. El Consejo opina que los dos objetivos son válidos. Por consiguiente, en el *Marco Conceptual* de 2018 el Consejo no especificaba el uso del enfoque del control o el de riesgos y recompensas.
- FC5.29 En su lugar, el Consejo adoptó un enfoque que implica:
- (a) Dar de baja en cuentas el componente transferido.
 - (b) Continuar reconociendo el componente retenido, si lo hubiera.

²⁰ El párrafo 5.28 del *Marco Conceptual* de 2018 explica lo que se incluye en el componente transferido y en el componente retenido.

- (c) Aplicar uno o más de los procedimientos siguientes, si fuera necesario, para lograr uno o los dos objetivos descritos en el párrafo FC5.26:
 - (i) presentar cualquier componente retenido por separado en el estado de situación financiera;
 - (ii) presentar por separado, en el estado (o estados) del rendimiento financiero, los ingresos o gastos reconocidos como resultado de la baja en cuentas del componente transferido; y
 - (iii) proporcionar información explicativa.
- (d) Como último recurso, si la baja en cuentas del componente transferido no es suficiente para lograr las dos metas descritas en el párrafo FC5.26 incluso cuando son apoyadas por una presentación por separado o por información explicativa, considerar si continuar reconociendo el componente transferido lograría esas metas. Ese reconocimiento continuado necesitaría apoyarse en una presentación por separado o información explicativa de por qué los estados financieros incluyen como activos y pasivos, y como ingresos y gastos relacionados, partidas que no cumplen la definición de un elemento de los estados financieros.

FC5.30 El Consejo consideró si la descripción de los objetivos de los requerimientos de la contabilidad para la baja en cuentas debería referirse de forma explícita a la característica cualitativa de la relevancia, además de referirse a la de representación fiel. El Consejo destacó que los objetivos descritos en el párrafo FC5.26 identifican lo que los fenómenos económicos necesitan representar fielmente cuando se está considerando la baja en cuentas. En opinión del Consejo, la información sobre esos fenómenos económicos es lo que sería relevante para los usuarios de los estados financieros. Por ello, el Consejo concluyó que añadir una referencia explícita a la relevancia no cambiaría la forma de lograr los dos objetivos.

*desde párrafo***CAPÍTULO 6—MEDICIÓN**

INTRODUCCIÓN	FC6.1
MEDICIÓN MIXTA	FC6.5
BASES DE MEDICIÓN Y LA INFORMACIÓN QUE PROPORCIONAN	FC6.12
Costo histórico	FC6.19
Valor corriente	FC6.23
Costos de transacción	FC6.30
FACTORES A CONSIDERAR AL SELECCIONAR UNA BASE DE MEDICIÓN	FC6.34
Efecto sobre el estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero	FC6.36
Relevancia	FC6.37
Representación fiel	FC6.43
Características cualitativas de mejora	FC6.46
Factores específicos en la medición inicial	FC6.49
Más de una base de medición	FC6.50
MEDICIÓN DEL PATRIMONIO	FC6.52

Introducción

- FC6.1 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo no proporcionó guías detalladas sobre cuándo sería adecuada una base de medición específica, porque la idoneidad de unas bases de medición específicas variará dependiendo de los hechos y circunstancias. En su lugar, el *Marco Conceptual* de 2018:
- (a) describe las bases de medición y la información que proporcionan; y
 - (b) analiza los factores a considerar al seleccionar una base de medición.
- FC6.2 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma de 2015, cuestionaron si la mera descripción de las bases de medición y el análisis de los factores a considerar al seleccionar una base de medición proporcionan al Consejo guías suficientes para desarrollar los requerimientos de medición en las Normas. Éstos, sugerían que el Consejo debería llevar a cabo una investigación adicional sobre medición y alternativamente:
- (a) retrasar la emisión de un *Marco Conceptual* revisado hasta que se complete la investigación;
 - (b) emitir el *Marco Conceptual* revisado sin una sección de medición; o
 - (c) desarrollar guías provisionales de alto nivel sobre medición, para usarlas hasta que puedan desarrollarse principios y conceptos más completos.
- FC6.3 El Consejo rechazó estas sugerencias. El *Marco Conceptual* de 2010 proporcionaba muy pocas guías sobre la medición. Esta ausencia de guías era una laguna significativa en el *Marco Conceptual* de 2010 que necesitaba abordarse. El Consejo concluyó que las guías del *Marco Conceptual* de 2018 le ayudarán a desarrollar requerimientos de medición en las Normas.
- FC6.4 Además, el Consejo consideró si, en el *Marco Conceptual* de 2018, se necesita identificar un objetivo global separado para la medición. El Consejo concluyó que un objetivo de medición separado es improbable que proporcione guías adicionales útiles para ayudarle a desarrollar requerimientos de medición. En su lugar, el *Marco Conceptual* de 2018 describe cómo la medición contribuye al objetivo de los estados financieros con propósito general—véase el párrafo 6.45.

Medición mixta (párrafo 6.2)

- FC6.5 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo consideró si el *Marco Conceptual* debería defender el uso de una base de medición única. Las principales ventajas de usar una base de medición única serían:
- (a) los importes incluidos en los estados financieros podrían añadirse, restarse y compararse con más significado; y
 - (b) los estados financieros serían menos complejos, y puede decirse que más comprensibles.
- FC6.6 Además, si el Consejo fuera a identificar un concepto de riqueza o capital que cumpliera las necesidades de la información de los usuarios de los estados financieros, se requeriría una base de medición única para producir una medida de esa riqueza o capital. Sin embargo, como se analizó en los párrafos FC8.1 a FC8.4, el Consejo decidió no actualizar el análisis de capital y mantenimiento de capital, y no pretendió identificar un concepto de riqueza o capital que cumpliera las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros.
- FC6.7 Tanto el Documento de Discusión de 2013 como el Proyecto de Norma de 2015 sugerían que una base de medición única, para todos los activos, pasivos, ingresos y gastos, podrá no proporcionar siempre la información más relevante a los usuarios de los estados financieros. Casi todos los que respondieron que comentaron sobre esta cuestión apoyaron el enfoque sugerido.
- FC6.8 Sin embargo, unos pocos de los que respondieron discreparon y propusieron una de las siguientes bases de medición como únicas:
- (a) costo histórico;
 - (b) valor razonable;
 - (c) valor de entrada corriente (por ejemplo, costos corrientes, véanse los párrafos 6.21 y 6.22 del *Marco Conceptual* de 2018); o
 - (d) valor de privación (liberación) [véase el párrafo FC6.29(a)].

- FC6.9 La mayoría de los que respondieron y sugirieron el uso de una base de medición única, reconoció que esto no se lograría en la práctica, al menos en el corto plazo. Sin embargo, señalaron que el Consejo debería describir una base de medición por defecto, que usaría al desarrollar Normas. El consejo debería, entonces, comprometerse a explicar las decisiones de usar cualquier otra base de medición.
- FC6.10 El Consejo concluyó que, en circunstancias diferentes, bases de medición distintas pueden proporcionar información relevante a los usuarios de los estados financieros. Además, en circunstancias diferentes, una base de medición concreta puede ser:
- (a) más fácil de comprender e implementar que otra;
 - (b) más verificable, menos propensa a error o sujeta a menor nivel de incertidumbre en la medición que otra; o
 - (c) menos costosa de implementar que otra.
- FC6.11 Por ello, el *Marco Conceptual* de 2018 señala que es posible que la consideración de las características cualitativas de la información financiera útil, junto con la restricción del costo, de lugar a la selección de bases de medición diferentes para activos, pasivos, ingresos y gastos.

Bases de medición y la información que proporcionan (párrafos 6.4 a 6.42)

- FC6.12 El *Marco Conceptual* de 2018 identifica dos categorías de bases de medición. Los párrafos FC6.19 a FC6.22 tratan las bases de medición del costo histórico y los párrafos FC6.23 a FC6.29 tratan las bases de medición del valor corriente.
- FC6.13 El Documento de Discusión de 2013 identificaba las mediciones basadas en los flujos de efectivo como una categoría separada de base de medición. El *Marco Conceptual* de 2018 no lo hace así, porque el Consejo concluyó que las mediciones basadas en los flujos de efectivo no son bases de medición propiamente dichas. En su lugar, las técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo pueden usarse para estimar una medida al aplicar una base de medición especificada. Los párrafos 6.91 a 6.95 del *Marco Conceptual* de 2018 analizan cómo pueden usarse esas técnicas de medición de esta forma.
- FC6.14 El Consejo consideró y rechazó la idea de bases de medición que se clasifiquen según si proporcionan información sobre el costo de los insumos de los negocios de una entidad—valores de entrada tales como el costo histórico y el costo corriente—o información sobre el costo de los productos de las actividades de negocio de una entidad—valores de salida tales como valor razonable, valor en uso y valor de cumplimiento. El Consejo no encontraba esta distinción útil al describir o seleccionar una base de medición para el uso de una Norma concreta, porque la diferencia entre valores de entrada y salida en el mismo mercado es, a menudo pequeña, excepto por el efecto de los costos de transacción (véanse los párrafos FC6.30 a FC6.33).
- FC6.15 El *Marco Conceptual* de 2018 describe las bases de medición que es probable que considere el Consejo seleccionar al desarrollar Normas. Reconoce en el párrafo 6.3 que una Norma puede necesitar describir cómo implementar la base de medición seleccionada en esa Norma.
- FC6.16 Además, el *Marco Conceptual* de 2018 analiza la información proporcionada por bases de medición específicas. La identificación de dicha información ayudará a identificar si una base de medición concreta es probable que proporcione información útil a los usuarios de los estados financieros en circunstancias concretas.
- FC6.17 Unos pocos de los que respondieron al Proyecto de Norma de 2015 señalaron que el análisis de las bases de medición está sesgado: algunos incluso sugirieron que el análisis está sesgado en contra del costo histórico; por el contrario, otros percibían que estaba sesgado en contra de los valores corrientes. Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo buscaba proporcionar una descripción equilibrada de las bases de medición y la información que proporcionan. El Consejo no pretendía favorecer una base de medición sobre las otras.
- FC6.18 En el capítulo de medición, el término "valor" se usa para referirse en términos generales a un valor económico de un activo o pasivo, en lugar de su importe en libros (véase el párrafo 5.1) y en lugar de un valor corriente especificado tal como valor razonable. Ese término se usa, por ejemplo, cuando ese valor económico puede diferir del importe de un pago de efectivo futuro o cobro de efectivo futuro, por ejemplo, debido a factores tales como el valor temporal del dinero.

Costo histórico (véanse los párrafos 6.4 a 6.9 y 6.24. a 6.31)

- FC6.19 El *Marco Conceptual* de 2018 explica que el costo histórico de un activo es inicialmente el valor de los costos incurridos en su adquisición o creación, que comprende la contraprestación pagada para adquirir o crear el activo más los costos de transacción. El costo histórico de un pasivo, cuando se incurre en él o es asumido, es inicialmente el valor de la contraprestación recibida para incurrir en él o asumirlo menos costos de transacción. Al desarrollar Normas, el Consejo decidirá si especifica cómo se determinan esos valores iniciales.
- FC6.20 El consumo de la totalidad o parte de un activo conduce a la baja en cuentas de la parte del activo que se consume. Si el activo se mide a costo histórico, esta baja en cuentas se refleja a través de la depreciación o amortización del activo. Análogamente, el cumplimiento de todo o parte de un pasivo conduce a la baja en cuentas de la parte del pasivo con la que se ha cumplido.
- FC6.21 Si un activo ha pasado a tener deterioro de valor o un pasivo ha pasado a ser oneroso, el costo determinado en el reconocimiento inicial es improbable que proporcione información relevante si no está actualizado. Por consiguiente, el *Marco Conceptual* de 2018 describe el costo histórico de un activo como que está actualizado con el fin de reflejar el hecho de que parte del costo histórico ya no es recuperable, es decir, el importe en libros del activo está actualizado para reflejar el deterioro de valor. Análogamente, el costo histórico de un pasivo se actualiza para reflejar cambios que dan lugar a que el pasivo pase a ser oneroso, es decir, la contraprestación recibida por incurrir o tomar el pasivo ya no es suficiente para describir la obligación de cumplir con el pasivo. Sin embargo, el costo histórico no refleja los cambios en el valor de un activo que no está deteriorado o de un pasivo que no es oneroso.
- FC6.22 El costo amortizado de un activo financiero o pasivo financiero refleja las estimaciones de los flujos de efectivo futuros descontados a una tasa que no se actualiza después del reconocimiento inicial, a menos que el activo o pasivo soporte intereses a una tasa variable. Para préstamos concedidos o recibidos, con intereses a cobrar o pagar regularmente, el costo amortizado del préstamo se aproxima habitualmente al importe originalmente pagado o recibido. Además, el importe en libros de un préstamo concedido se reduce si tiene deterioro de valor. Por ello, el *Marco Conceptual* de 2018 clasifica el costo amortizado de activos financieros y pasivos financieros como una forma de costo histórico.

Valor corriente (véanse los párrafos 6.10 a 6.22 y 6.32 a 6.42)

- FC6.23 El *Marco Conceptual* de 2018 identifica las mediciones del valor corriente como que proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos, e ingresos y gastos relacionados, usando información actualizada para reflejar las condiciones en la fecha de medición. Señala que las bases de medición corrientes incluyen el valor razonable, el valor en uso (para activos), el valor de cumplimiento (para pasivos) y el costo corriente.
- FC6.24 La descripción del valor razonable en el *Marco Conceptual* de 2018 es congruente con su descripción de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*. Las descripciones del valor en uso y el valor de cumplimiento provienen de la definición de valor en uso para la entidad en la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, que es la más explícita de las varias definiciones de valor específico de la entidad en las Normas desarrolladas antes del *Marco Conceptual* de 2018. La descripción del costo corriente procede de las descripciones de costo corriente de varias fuentes académicas.
- FC6.25 Algunas Normas desarrolladas antes del *Marco Conceptual* de 2018 usan el valor en uso, pero no como una base de medición separada. En esas Normas, el valor en uso se utiliza al determinar el importe recuperable de un activo que se mide a costo histórico y puede tener deterioro de valor. Dentro de ese contexto, si el valor en uso se utiliza para determinar el importe recuperable de un activo con deterioro de valor, inmediatamente después de que se ha reconocido la pérdida por deterioro de valor, el importe en libros del activo es igual a su valor en uso. No obstante, el *Marco Conceptual* de 2018 identifica el valor en uso como una base de medición separada porque:
- difiere conceptualmente del costo histórico, aun cuando el valor en uso se utiliza al determinar el costo histórico recuperable; y
 - el Consejo podría decidir en algunas circunstancias que una entidad debería medir un activo usando el valor corriente específico para la entidad (es decir, el valor en uso) en lugar del valor razonable.
- FC6.26 El *Marco Conceptual* de 2018 explica que el valor en uso y el valor de cumplimiento reflejan los mismos factores que el valor razonable, pero usando suposiciones específicas de la entidad y no suposiciones de los participantes del mercado.

- FC6.27 Por ello, el valor en uso y el valor de cumplimiento reflejan el precio de soportar la incertidumbre inherente en los flujos de efectivo—una prima de riesgo. La introducción de esta prima de riesgo produce información que puede ser relevante porque refleja la diferencia económica entre partidas sujetas a niveles diferentes de incertidumbre. La introducción de una prima de riesgo está implícita en la forma en que se describe el valor en uso en la NIC 36.²¹
- FC6.28 Aunque el costo corriente no está ampliamente utilizado en las Normas NIIF, existe un cuerpo significativo de literatura académica que aboga por el uso del costo corriente en la información financiera. Por consiguiente, el *Marco Conceptual* de 2018 describe el costo corriente.
- FC6.29 El *Marco Conceptual* de 2018 no describe las siguientes bases de medición del valor corriente:
- (a) Valor de privación para activos o valor de liberación para pasivos. El valor de privación de un activo es la pérdida que una entidad sufriría si fuera privada del activo que se está midiendo. De forma análoga el valor de liberación de un pasivo es el beneficio que una entidad disfrutaría si fuera liberada del pasivo que se está midiendo. El Consejo no incluía un análisis del valor de privación o del valor de liberación, porque son más complejos que otras bases de medición, y han sido usados en pocas jurisdicciones. Por ello, el Consejo concluyó que es improbable el uso del valor de privación o del valor de liberación al desarrollar Normas.
 - (b) Valor neto realizable. El valor neto realizable describe la contraprestación estimada de la venta del activo reducida por los costos estimados de venta. El Consejo concluyó que es innecesario describir el valor neto realizable de forma separada, porque procede de otra medición corriente.
 - (c) Costo de liberación. El costo de liberación describe el costo estimado (incluyendo los costos de transacción) por obtener la liberación de un pasivo mediante la negociación con la contraparte. Puesto que es relativamente poco frecuente obtener la liberación de pasivos en lugar de cumplir con ellos, el Consejo concluyó que es innecesario describir esta base de medición en el *Marco Conceptual* de 2018.

Costos de transacción

- FC6.30 Los costos de transacción pueden surgir cuando:
- (a) se adquiere un activo o se incurre o asume un pasivo; y
 - (b) se vende o dispone de un activo o se liquida o transfiere un pasivo.
- FC6.31 La definición de qué costos son costos de transacción queda más allá del alcance del *Marco Conceptual*. Éstos han sido normalmente definidos en Normas concretas como costos incrementales, distintos del precio de transacción, en los que no se habría incurrido si el activo específico (o pasivo) que se está midiendo no se hubiera adquirido (incurrido) o vendido o dispuesto (transferido o liquidado).
- FC6.32 Los costos de transacción incurridos en la adquisición de un activo o al incurrir en un pasivo son una característica de la transacción en la que se adquirió el activo o se incurrió en el pasivo. Por ello:
- (a) El costo histórico y el costo corriente de un activo o pasivo reflejan esos costos de transacción. Aunque los costos de transacción no son parte del precio de transacción, la entidad podría no haber adquirido el activo o incurrido en el pasivo sin contraer esos costos de transacción.
 - (b) Si la medida pretende describir el valor razonable, el valor de cumplimiento o valor en uso de un activo o pasivo, la medida no refleja esos costos de transacción. Dichos costos no afectan al valor corriente de ese activo o pasivo.
- FC6.33 Los costos de transacción en los que se incurriría al vender o disponer de un activo, o al liquidar o transferir un pasivo son una característica de una posible transacción futura. Por ello:
- (a) el valor en uso y el valor de cumplimiento reflejan esos costos de transacción si la entidad espera incurrir en ellos;
 - (b) el valor razonable no refleja esos costos de transacción; y
 - (c) el costo histórico y el costo corriente no reflejan los costos de transacción en los que se incurriría al vender o disponer de un activo o al liquidar o transferir un pasivo, porque estas bases de medición son valores de entrada—reflejan los costos de adquirir el activo o de incurrir en el pasivo.

²¹ Véanse los párrafos 55, 56, A1 y A15 a A21 de la NIC 36 *Deterioro de Valor de los Activos*.

Factores a considerar al seleccionar una base de medición (párrafos 6.43 a 6.86)

- FC6.34 Para cumplir el objetivo de los estados financieros, la información proporcionada por una base de medición específica debe ser útil a los usuarios de los estados financieros. Una base de medición logra esto si proporciona información que es relevante y representa fielmente lo que se propone representar. El *Marco Conceptual* de 2018 analiza cómo la relevancia y la representación fiel afectan la selección de una base de medición.
- FC6.35 El Consejo consideró si prescribir el orden en el que deben considerarse los factores al seleccionar una base de medición (por ejemplo, usando una jerarquía o árbol de decisión). Sin embargo, el Consejo concluyó que esto no sería posible o deseable. La importancia relativa de los factores dependerá de los hechos y circunstancias. Realmente, en muchos casos será importante considerar varios factores al seleccionar una base de medición.

Efecto sobre el estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero (véase el párrafo 6.43)

- FC6.36 El *Marco Conceptual* de 2018 señala que, al seleccionar una base de medición, es necesario considerar la naturaleza de la información que producirá la base de medición en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero. Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma de 2015, señalaron que el *Marco Conceptual* debería dar más peso al efecto que tendría una medida concreta en el estado (o estados) del rendimiento financiero. En su opinión el estado (o estados) del rendimiento financiero es más útil que el estado de situación financiera para los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, el Consejo concluyó que la importancia relativa de la información producida en esos estados dependerá de la forma en que los usuarios utilicen la información resultante en sus análisis, que, dependerá, a su vez, de los hechos y circunstancias.

Relevancia (párrafos 6.49 a 6.57)

- FC6.37 El *Marco Conceptual* de 2018 analiza los siguientes factores que pueden afectar la relevancia de la información proporcionada por una base de medición:
- (a) características del activo o pasivo; y
 - (b) aportación a los flujos de efectivo futuros (véanse los párrafos FC6.38 a FC6.42).
- FC6.38 El párrafo 1.14 destaca que algunos recursos económicos producen flujos de efectivo directamente, mientras que otros se usan en combinación para producir flujos de efectivo. A partir de esta idea, el *Marco Conceptual* de 2018 identifica como un factor en la selección de una base de medición la forma en que un activo o pasivo contribuye a los flujos de efectivo futuros.
- FC6.39 El *Marco Conceptual* de 2018 señala que la forma en que un activo o un pasivo contribuye a los flujos de efectivo futuros depende, en parte, de la naturaleza de las actividades de negocios que se están llevando a cabo por la entidad. Por ejemplo, dependiendo de la naturaleza de las actividades de negocio de una entidad, el mismo activo podría venderse como inventario, arrendarse a otra entidad, o utilizarse en el negocio de la propia entidad. El Consejo reconoció que medir de la misma forma los activos o pasivos que contribuyen de forma distinta a los flujos de efectivo podría reducir la comparabilidad haciendo cosas que son diferentes aparezcan como iguales.²²
- FC6.40 Aunque algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma de 2015 expresaron su preocupación por que pudiera producirse subjetividad si al seleccionar una base de medición fuera a considerarse la naturaleza de las actividades de negocio de una entidad, muchos apoyaron este enfoque. Además, el Consejo destacó que, en muchos casos, la naturaleza de las actividades de negocio de una entidad es una cuestión de hecho, no una opinión o una intención de la gerencia. Cuando este no es el caso, el Consejo necesitará considerar cómo abordar cualquier subjetividad.
- FC6.41 El *Marco Conceptual* de 2018 no hace referencia explícita a ninguna actividad de negocio concreta, por ejemplo, inversión a largo plazo, por las razones establecidas en el párrafo FC0.39.
- FC6.42 Para ayudar en la selección de una base de medición, el *Marco Conceptual* de 2018 también proporciona guías sobre cuándo las bases de medición del costo histórico o el valor corriente pueden proporcionar

²² El párrafo 2.27 del *Marco Conceptual* de 2018 señala: "Comparabilidad no es uniformidad. Para que la información sea comparable, las cosas similares deben verse parecidas y las cosas distintas deben verse diferentes."

información relevante sobre activos financieros y pasivos financieros. Esas guías se basan en conceptos identificados por el Consejo al desarrollar la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. Los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 9 explican por qué el Consejo decidió usar esos conceptos.

Representación fiel (párrafos 6.58 y 6.62)

- FC6.43 El *Marco Conceptual* de 2018 identifica los siguientes factores que pueden afectar si la información proporcionada por una base de medición concreta facilita una representación fiel de los fenómenos económicos que están siendo descritos:
- (a) si los activos y pasivos están relacionados de alguna forma; y
 - (b) la incertidumbre en la medición (véanse los párrafos FC6.44 y FC6.45).
- FC6.44 Algunos de los que respondieron al Documento de Discusión de 2013 sugerían que un factor a considerar al seleccionar una base de medición es el nivel de incertidumbre en la medición asociado con esa base de medición. Algunos de los que respondieron usaban el término "fiabilidad" para describir ese factor. Como se analiza en los párrafos FC2.28 a FC2.31, el Consejo no reintrodujo el término "fiabilidad". El párrafo 2.22 del *Marco Conceptual* de 2018 explica que, si al realizar una estimación está involucrado un alto nivel de incertidumbre en la medición, eso puede indicar que información diferente sobre el fenómeno económico puede ser más útil (véanse los párrafos FC2.55 y FC2.56). Además, el Capítulo 6—*Medición* analiza cómo la incertidumbre en la medición puede afectar la selección de una base de medición.
- FC6.45 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma de 2015 señalaron que la aplicación de la prudencia, tal como ellos entienden el término, supondría que el nivel tolerable de incertidumbre en la medición sería siempre mayor para pasivos que para activos (véanse los párrafos FC2.37(b), FC2.41 a FC2.45, FC2.55 y FC2.56). El Consejo discrepó de esta opinión, concluyendo que el nivel tolerable de incertidumbre en la medición depende de los hechos y circunstancias y puede decidirse solo al desarrollar Normas.

Características cualitativas de mejora (párrafos 6.63 a 6.76)

- FC6.46 El *Marco Conceptual* de 2018 identifica cuatro "características cualitativas de mejora" que hacen la información financiera más útil—comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad. Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo no identificó implicaciones específicas de oportunidad para la selección de una base de medición más allá de las analizadas en el Capítulo 2—*Características cualitativas de la información financiera útil*. El *Marco Conceptual* de 2018 analiza las implicaciones generales que la comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad tienen para la selección de una base de medición.
- FC6.47 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo consideró estas sugerencias realizadas por quienes respondieron:
- (a) la verificabilidad debería jugar un papel más significativo al seleccionar una base de medición; y
 - (b) la comparabilidad podría mejorarse si el Consejo, al desarrollar Normas, impidiera que los preparadores de los estados financieros eligieran entre bases de medición.
- FC6.48 El Consejo concluyó que el análisis de la verificabilidad refleja apropiadamente su papel como factor a considerar al seleccionar una base de medición. Además, el Consejo concluyó que el análisis adicional de las desventajas de desarrollar Normas que permitan a los preparadores elegir entre bases de medición alternativas es innecesario porque el párrafo 2.29 reconoce que permitir métodos de contabilización alternativos para el mismo fenómeno económico disminuye la comparabilidad.

Factores específicos de la medición inicial (párrafos 6.77 a 6.82)

- FC6.49 El Proyecto de Norma de 2015 analizaba los intercambios de elementos de valor similar y los intercambios de elementos de valor diferente. Los que respondieron al Proyecto de Norma de 2015 comentaron que el significado del término "valor similar" y "valor diferente" no estaba claro. Para responder a estas preocupaciones, el *Marco Conceptual* de 2018 hace referencia, en su lugar, a si los términos de una transacción son de mercado.

Más de una base de medición (párrafos 6.83 a 6.86)

- FC6.50 El *Marco Conceptual* de 2018 analiza situaciones en las que se necesita más de una base de medición para un activo o pasivo y para ingresos y gastos relacionados para proporcionar a los usuarios de los estados financieros información útil.
- FC6.51 Una forma en la que esta información podría proporcionarse es usar una base de medición corriente para un activo o pasivo en el estado de situación financiera y utilizar una base de medición distinta para los ingresos o gastos relacionados en el estado del resultado del periodo. En estos casos, la diferencia entre los ingresos o gastos incluidos en el estado del resultado del periodo y el cambio en el valor corriente del activo o pasivo se incorpora en el otro resultado integral. Como se analizaba en el párrafo 7.17, el Consejo decidiría requerir el suministro de información de esta forma solo en circunstancias excepcionales—y solo si haciéndolo así daría lugar a que el estado del resultado del periodo proporcionara información más relevante o una representación más fiel del rendimiento financiero de la entidad para ese periodo.

Medición del patrimonio (párrafos 6.87 a 6.90)

- FC6.52 Aunque el patrimonio total no se mide directamente, puede ser apropiado medir directamente clases individuales de patrimonio o componentes de patrimonio para proporcionar información útil. El *Marco Conceptual* de 2018 analiza esta idea.
- FC6.53 Unos pocos de quienes respondieron al Proyecto de Norma de 2015 no estuvieron de acuerdo con la propuesta de que algunas clases individuales o componentes de patrimonio pudieran medirse directamente. Los que respondieron señalaron que no estaban de acuerdo porque:
- (a) la medición de una clase de patrimonio o de un componente de patrimonio directamente sería inapropiado porque el patrimonio se define como una participación residual; y
 - (b) sería incongruente con la perspectiva de la entidad que informa porque dividir el patrimonio total entre clases y en componentes daría lugar a la presentación de partidas que no tienen un efecto financiero sobre la entidad que informa en su conjunto.
- FC6.54 Aunque el importe total de patrimonio (patrimonio total) se mide como un residuo, el Consejo destacó que el patrimonio se define como un tipo de derecho—una participación residual en los activos de la entidad después de deducir todos sus pasivos. La medición de algunas clases de patrimonio, o algunos componentes de patrimonio, directamente no contradice esa definición y difiere de la medición del patrimonio total directamente. Incluso si algunas clases individuales o componentes de patrimonio se miden directamente, el patrimonio total continuará siendo igual al total de los importes en libros de todos los activos reconocidos menos el total de los importes en libros de todos los pasivos reconocidos. Por consiguiente, si una entidad tiene más de una clase de patrimonio o más de un componente de patrimonio, al menos uno de ellos se mide como un valor residual.
- FC6.55 El Consejo también concluyó que la medición directa de algunas clases individuales de patrimonio o componentes de patrimonio no estaría en conflicto con la perspectiva adoptada de la entidad en los estados financieros. Las medidas directas pueden proporcionar a los usuarios de los estados financieros información útil al tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad. Esta información se proporcionaría desde la perspectiva de la entidad, y refleja los derechos sobre el patrimonio mantenidos frente a la entidad. Esta información no se proporcionaría desde la perspectiva de un tenedor de derechos concreto.

*desde párrafo***CAPÍTULO 7—PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR**

INTRODUCCIÓN	FC7.1
CLASIFICACIÓN DEL PATRIMONIO	FC7.4
CLASIFICACIÓN DE INGRESOS Y GASTOS	FC7.6
Terminología	FC7.6
Enfoque para orientar la presentación e información a revelar de ingresos y gastos	FC7.9
Descripción del resultado del periodo	FC7.15
Estado del resultado del periodo y otro resultado integral	FC7.21
Reclasificación de partidas en el estado del resultado del periodo	FC7.26

Introducción

- FC7.1 El tema de la presentación e información a revelar no se aborda en el *Marco Conceptual* de 2010. Los que respondieron a la consulta pública del Consejo, en su agenda de 2011, identificaron este tema como una prioridad. Una cuestión concreta identificada era proporcionar información sobre el rendimiento financiero de una entidad, incluyendo el uso del otro resultado integral.
- FC7.2 En respuesta a la información recibida, el *Marco Conceptual* de 2018 introduce por primera vez:
- (a) Conceptos que describen la forma en que debe presentarse y revelarse la información en los estados financieros. Esos conceptos guiarán al IASB en el establecimiento de requerimientos de presentación y revelación de información en Normas y podrían guiar a las entidades en la provisión de información en los estados financieros.
 - (b) Guías sobre clasificación de ingresos y gastos para uso del Consejo, al decidir si se incluyen en el estado del resultado del periodo o fuera de él, en otro resultado integral (véanse los párrafos 7.15 a 7.18).
 - (c) Guías para uso del Consejo sobre si y cuándo los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral deben reclasificarse posteriormente en el estado del resultado del periodo (párrafo 7.19).
- FC7.3 Cuando se emitió el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo estaba llevando a cabo:
- (a) Una Iniciativa de Información a Revelar, una colección de proyectos de investigación e implementación orientados a la mejora de la información a revelar en los estados financieros, proporcionando guías adicionales basadas en los conceptos de presentación e información a revelar establecidos en el *Marco Conceptual*.
 - (b) Un proyecto de investigación sobre los estados financieros principales. Ese proyecto estaba examinando mejoras potenciales concretas a la estructura y contenido del estado (o estados) del rendimiento financiero y el estado de flujos de efectivo y, quizás, también del estado de situación financiera y del estado de cambios en el patrimonio.

Clasificación del patrimonio (párrafos 7.12 y 7.13)

- FC7.4 El *Marco Conceptual* de 2018 proporciona solo guías de alto nivel sobre cuándo puede ser apropiado presentar por separado clases diferentes de derechos sobre el patrimonio, y distintos componentes de patrimonio. Estas guías se basan en los conceptos de clasificación de los párrafos 7.7 y 7.8.
- FC7.5 El Consejo puede explorar mejoras a los estados de cambios en el patrimonio u otras mejoras a los requerimientos de presentación e información a revelar como parte de su proyecto de investigación sobre Instrumentos Financieros con Características de Patrimonio. Estas mejoras pueden incluir algunos enfoques que el Consejo exploró en el Documento de Discusión de 2013.

Clasificación de ingresos y gastos (párrafos 7.14 a 7.19)

Terminología

- FC7.6 El *Marco Conceptual* de 2018 introduce el término "estado (o estados) del rendimiento financiero" para referirse al estado o sección del resultado del periodo junto con el estado o sección que muestra el otro resultado integral.
- FC7.7 El *Marco Conceptual* de 2018 utiliza ese término porque es congruente con el término "estado de situación financiera" usado en las Normas, y es más claro que el término "estado del resultado integral" utilizado en ocasiones por el Consejo.
- FC7.8 En 2007, el Consejo introdujo un requerimiento para presentar todos los ingresos y gastos reconocidos fuera del resultado del periodo en un estado del resultado integral. El Consejo también introdujo el término "otro resultado integral" en ese momento. Ese término hace referencia a ingresos y gastos no incluidos en el estado del resultado del periodo. Algunos de los que respondieron sugerían que el término "otro resultado integral" no es particularmente descriptivo, ni tampoco bien entendido, por los usuarios de los estados

financieros. No obstante, el Consejo concluyó que evitar el uso de ese término, o el uso de un término diferente, podría confundir. Por ello, el *Marco Conceptual* de 2018 utiliza ese término.

Enfoque para orientar la presentación e información a revelar de ingresos y gastos

- FC7.9 A lo largo de los años, el Consejo ha decidido que algunas partidas de ingresos y gastos pueden o deben reconocerse fuera del resultado del periodo. Esas decisiones se tomaron por razones particulares en proyectos concretos, no por una razón conceptual aplicada de forma congruente.
- FC7.10 En el *Marco Conceptual* de 1989 y el *Marco Conceptual* de 2010 no contenían referencias a ingresos o gastos presentados fuera del estado del resultado del periodo, ni referencias al otro resultado integral.
- FC7.11 El Consejo decidió que era importante para el *Marco Conceptual* incluir algún análisis sobre este tema. Sin embargo, el Consejo decidió que el *Marco Conceptual* no debería analizar si los ingresos y gastos deben presentarse en un solo estado del rendimiento financiero o en dos estados, viendo esto como una decisión a tomar al desarrollar Normas. Desde 2007 esa decisión se establece en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.
- FC7.12 Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo consideró las siguientes cuestiones:
- (a) cómo definir o describir el resultado del periodo (véanse los párrafos FC7.15 a FC7.20);
 - (b) cómo decidir qué ingresos y gastos se incluyen en el estado del resultado del periodo y cuáles se incluyen en otro resultado integral (véanse los párrafos FC7.21 a FC7.25); y
 - (c) si y cuándo los importes incluidos en otro resultado integral deben reclasificarse posteriormente al estado del resultado del periodo (véanse los párrafos FC7.26 a FC7.33).
- FC7.13 Muchos de los que respondieron al Documento de Discusión de 2013 y al Proyecto de Norma de 2015 expresaron una opinión de que las guías propuestas sobre presentación de ingresos y gastos eran insuficientes y no proporcionarían al Consejo una base clara para la emisión de normas. Muchos de quienes respondieron pidieron al Consejo que trabajase más sobre la presentación del rendimiento financiero.
- FC7.14 Sin embargo, el Consejo decidió que la ausencia de guías sobre la presentación de ingresos y gastos era una laguna significativa en el *Marco Conceptual* de 2010. El Consejo concluyó que había un progreso significativo al desarrollar guías de alto nivel sobre la presentación de ingresos y gastos y que estas guías ayudarían al Consejo a desarrollar requerimientos de presentación en las Normas. Por ello, el Consejo decidió incluir estas guías en el *Marco Conceptual* de 2018, en lugar de explorar el uso del estado del resultado del periodo y otro resultado integral en un proyecto separado. Esa decisión no impedirá un trabajo posterior sobre presentación del rendimiento financiero.

Descripción del resultado del periodo (párrafo 7.16)

- FC7.15 El *Marco Conceptual* de 2018 describe:
- (a) el estado del resultado del periodo como la principal fuente de información sobre el rendimiento financiero de una entidad por el periodo sobre el que se informa; y
 - (b) el total o subtotal del resultado del periodo como una representación resumida más alta del rendimiento financiero de la entidad para el periodo.
- FC7.16 Las descripciones son congruentes con el hecho de que muchos usuarios de los estados financieros incorporan el total o subtotal del resultado del periodo en su análisis, como un punto de partida o como el principal indicador del rendimiento de una entidad.
- FC7.17 La mera descripción del estado del resultado del periodo de la forma establecida en el párrafo 7.16 será improbable que satisfaga a quienes pidieron una definición del "resultado del periodo" o una descripción más precisa. Sin embargo, sobre la base de su trabajo anterior, el Consejo concluyó que ninguna característica aislada, o un número pequeño de características, es compartida por todas las partidas incluidas en el estado del resultado del periodo, pero no es compartida por las partidas que están más adecuadamente incluidas en otro resultado integral. Por consiguiente, el Consejo concluyó que no es posible producir una definición conceptual robusta de resultado del periodo o de otro resultado integral.
- FC7.18 El Consejo también concluyó que no podría crear una lista preceptiva de todas las categorías de partidas que estarían más apropiadamente incluidas en el estado del resultado del periodo. Esta lista nunca podría estar completa y conduciría inevitablemente a presentar en otro resultado integral algunas, quizás muchas,

partidas que se considerarían generalmente que es más apropiado incluirlas en el estado del resultado del periodo.

- FC7.19 Un número de interesados pidieron repetidamente que el Consejo definiera resultado del periodo. Algunos de entre ellos proporcionaron sugerencias sobre cómo desarrollar una definición o para distinguir ingresos y gastos a incluir en el estado del resultado del periodo de ingresos y gastos a incluir en otro resultado integral. Sin embargo, no surgió consenso sobre un enfoque viable.
- FC7.20 Como se analizó en los párrafos FC7.17 a FC7.19 de estos Fundamentos de las Conclusiones, el Consejo concluyó que no era posible desarrollar una definición conceptualmente robusta de resultado del periodo o de otro resultado integral o una lista preceptiva de todas las categorías de partidas que están más apropiadamente incluidas en el estado del resultado del periodo. No obstante, el *Marco Conceptual* de 2018 introduce por primera vez guías sobre cuándo puede ser apropiado para el Consejo incluir ingresos y gastos en otro resultado integral. El Consejo concluyó que la introducción de guías sobre este tema era una mejora significativa.

Estado del resultado del periodo y otro resultado integral (párrafo 7.17)

- FC7.21 Como se mencionó en el párrafo FC7.17, el Consejo no identificó una característica, sola o un solo conjunto de características compartidas por todas las partidas, que estarían más apropiadamente incluidas en el resultado del periodo.
- FC7.22 Además, el Consejo exploró si puede ser posible definir un pequeño número de categorías de partidas que fueran o pudieran ser incluidas en otro resultado integral. El Consejo describió un enfoque para hacerlo en el Documento de Discusión de 2013, pero ese enfoque no atrajo apoyo suficiente de quienes respondieron.
- FC7.23 Para el *Marco Conceptual* de 2018, el Consejo desarrolló un enfoque para clasificar ingresos y gastos que se basa en la descripción del estado de resultado del periodo. Como se mencionó en el párrafo FC7.15, esa descripción señala que el estado del resultado del periodo es la principal fuente de información sobre el rendimiento financiero de una entidad del periodo sobre el que se informa. Si ese estado es la principal fuente de esa información, la exclusión de ingresos y gastos de ese estado sin razones de peso podría hacerlo menos útil.
- FC7.24 Por consiguiente, el *Marco Conceptual* de 2018 establece un principio de que todos los ingresos y gastos se incluyen en el estado del resultado del periodo. La intención del Consejo, al establecer este principio, era enfatizar que el estado del resultado del periodo es la localización por defecto de los ingresos y gastos. Por ello, las decisiones de excluir cualquier ingreso y gasto del estado del resultado del periodo e incluirlos en otro resultado integral pueden hacerse solo en circunstancias excepcionales. Las circunstancias excepcionales se darían cuando el Consejo concluya que requerir o permitir la exclusión de partidas concretas de ingreso o gasto, del estado del resultado del periodo, daría lugar a que este estado proporcionara información más relevante o una representación más fiel del rendimiento financiero de la entidad para ese periodo.
- FC7.25 El *Marco Conceptual* de 2018 no incluye guías específicas sobre cómo puede alcanzar el Consejo esa conclusión. El Consejo espera tomar esa decisión al desarrollar Normas y explicar sus razones en los fundamentos de las conclusiones de las Normas. Las entidades no pueden tomar esa decisión (véase el párrafo 88 de la NIC 1).

Reclasificación de partidas en el estado del resultado del periodo (párrafo 7.19)

- FC7.26 El Consejo consideró si las partidas de ingresos y gastos, que se hayan incluido en otro resultado integral, deben reclasificarse posteriormente al estado del resultado del periodo. Esta reclasificación se describe, a menudo, como "reciclado".
- FC7.27 Algunas de las Normas desarrolladas antes del *Marco Conceptual* de 2018 requieren esta reclasificación; otras Normas la prohíben. Las diferencias entre estos requerimientos surgieron porque el Consejo había tomado enfoques diversos sobre la cuestión en fechas distintas. En ocasiones, el enfoque del Consejo era ver el estado (o estados) del rendimiento financiero como un estado del rendimiento único, de forma que cada partida de ingreso o gasto debería aparecer solo una vez en ese estado. Para ser congruente con ese enfoque, el Consejo, por lo general, prohibió la reclasificación en las Normas que desarrolló en esos momentos. Otras veces, el enfoque del Consejo fue que todos los ingresos y gastos deben incluirse en el estado del resultado del periodo en algún momento. Para lograr ese objetivo, sería necesaria la reclasificación.

- FC7.28 No habría sido deseable para las decisiones del Consejo sobre reclasificación continuaran fluctuantes a lo largo del tiempo, dependiendo de los cambios en la composición del Consejo y del enfoque adoptado en cada momento por el Consejo. Por consiguiente, el *Marco Conceptual* de 2018 establece el principio de que el Consejo habrá de aplicar al tomar decisiones sobre reclasificación.
- FC7.29 El Consejo concluyó que, si el estado del resultado del periodo es la fuente principal de información sobre el rendimiento financiero de una entidad para el periodo, los importes acumulados incluidos en ese estado necesitan ser tan completos como sea posible. Por ello, los ingresos y gastos pueden ser permanentemente excluidos del estado del resultado del periodo solo si existe una razón de peso en ese caso concreto.
- FC7.30 Por consiguiente, el *Marco Conceptual* de 2018 incluye el principio de que los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral se reclasifican posteriormente al estado del resultado del periodo. El periodo sobre el que se informa en el que tiene lugar la reclasificación es el periodo en el que hacerlo así dé lugar a que el estado del resultado del periodo proporcione información más relevante o facilite una representación más fiel del rendimiento financiero de la entidad para ese periodo.
- FC7.31 Los párrafos 6.83 a 6.86 describen un enfoque que utiliza una base de medición en el estado de situación financiera y una base de medición distinta en el estado del resultado del periodo. Cuando se use este enfoque, la reclasificación es la única forma de asegurar que, a lo largo de la tenencia del activo o pasivo, el importe acumulado de ingresos o gastos incluidos en el estado del resultado del periodo para ese activo o pasivo es el importe determinado usando la base de medición seleccionada para ese estado.
- FC7.32 En algunos casos, puede no ser posible identificar ningún periodo cuando la reclasificación de ingresos y gastos en el estado del resultado del periodo tuviera el resultado descrito en el párrafo FC7.30. En estos casos, sin una base apropiada para la reclasificación, que no sea arbitraria, dicha reclasificación no proporcionaría información útil.
- FC7.33 El *Marco Conceptual* de 2018 no incluye guías específicas sobre cuándo la reclasificación no proporcionaría información útil. El Consejo espera tomar esa decisión al desarrollar Normas y explicar sus razones en los fundamentos de las conclusiones de las Normas. Las entidades no pueden tomar esa decisión.

CAPÍTULO 8—CONCEPTOS DE CAPITAL Y DE MANTENIMIENTO DEL CAPITAL

- FC8.1 El Consejo decidió que actualizar el análisis de capital y mantenimiento de capital no era viable cuando desarrolló el *Marco Conceptual* de 2018 y podría haber retrasado la terminación de éste de forma significativa.
- FC8.2 El Consejo decidió que sería inapropiado para el *Marco Conceptual* de 2018 excluir un análisis conjunto de capital y mantenimiento de capital. Dichos conceptos son importantes para la información financiera e influyen las definiciones de ingresos y gastos, la selección de las bases de medición y las decisiones de información a revelar.
- FC8.3 Por ello, el material del Capítulo 8—*Conceptos de capital y mantenimiento de capital* del *Marco Conceptual* de 2018 han sido trasladados sin cambios del *Marco Conceptual* de 2010. Ese análisis figuraba originalmente en el *Marco Conceptual* de 1989.
- FC8.4 El Consejo puede decidir revisar los conceptos de capital y mantenimiento de capital en el futuro si lo considera necesario.

**Anexo 2- Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en
las Normas NIIF, publicada por IASB en marzo de 2018.**

Marzo de 2018

Normas NIIF®

Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF

Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF

Modificaciones a las Normas NIIF

Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards—Amendments to IFRS Standards is issued by the International Accounting Standards Board (Board).

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © 2018 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of IASB® publications may be obtained from the Foundation's Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our web shop at <https://shop.ifrs.org>.

This Spanish translation of *Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards—Amendments to IFRS Standards* and related material contained in this publication has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number FC023235) with its principal office at 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF

Modificaciones a las Normas NIIF

Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF—Modificaciones a las Normas NIIF se emite por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo).

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS (Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de ella, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa civil, penalizaciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe ser sustituta de los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.

Copyright © 2018 IFRS Foundation

Todos los derechos reservados. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para detalles adicionales por favor, contacte con licences@ifrs.org.

Pueden obtenerse copias de las publicaciones del IASB® en el Departamento de Publicaciones de la Fundación. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a publications@ifrs.org o visite nuestra tienda web <http://shop.ifrs.org>.

La traducción al español de *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF—Modificaciones a las Normas NIIF* y del material relacionado contenido en esta publicación ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son propiedad de la Fundación IFRS.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo (Marcas) incluyendo IAS®, 'IASB®', el logo IASB®, 'IFRIC®', 'IFRS®', el logo IFRS®, 'IFRS for SMEs®', el logo IFRS for SMEs®, el logo 'en forma de hexágono', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' y 'SIC®'. La Fundación tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre sus marcas.

La Fundación es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

ÍNDICE

	<i>desde la página</i>
INTRODUCCIÓN	6
MODIFICACIONES A LA:	
NIIF 2 PAGOS BASADOS EN ACCIONES	7
NIIF 3 COMBINACIONES DE NEGOCIOS	8
NIIF 6 EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN DE RECURSOS MINERALES	9
NIIF 14 CUENTAS DE DIFERIMIENTOS DE ACTIVIDADES REGULADAS	10
NIC 1 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	11
NIC 8 POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES	14
NIC 34 INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA	16
NIC 37 PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES	17
NIC 38 ACTIVOS INTANGIBLES	17
CINIIF 12 ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS	17
CINIIF 19 CANCELACIÓN DE PASIVOS FINANCIEROS CON INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO	17
CINIIF 20 COSTOS DE DESMONTE EN LA FASE DE PRODUCCIÓN DE UNA MINA A CIELO ABIERTO	18
CINIIF 22 TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA Y CONTRAPRESTACIONES ANTICIPADAS	18
SIC-32 ACTIVOS INTANGIBLES—COSTOS DE SITIOS WEB	18
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE MODIFICACIONES A LAS REFERENCIAS AL MARCO CONCEPTUAL EN LAS NORMAS NIIF PUBLICADA EN MARZO DE 2018	21

Introducción

Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF establece modificaciones a las Normas NIIF® (Normas), sus documentos complementarios y documentos de práctica de las NIIF para reflejar los efectos de la emisión del *Marco Conceptual para la Información Financiera* revisado en 2018 (*Marco Conceptual* de 2018).

Algunas Normas, sus documentos complementarios y los documentos de práctica de las NIIF contienen referencias o citas del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* del IASC adoptado por el Consejo en 2001 (*Marco Conceptual*) o del *Marco Conceptual para la Información Financiera* emitido en 2010. En las *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF* se actualizan algunas de dichas referencias y citas de forma que hacen referencia al *Marco Conceptual* de 2018 y se realizan otras modificaciones para aclarar a qué versión del *Marco Conceptual* se hace referencia en documentos concretos.

Estas modificaciones se basan en propuestas incluidas en el Proyecto de Norma *Actualización de las Referencias al Marco Conceptual*, publicadas en 2015 y modifican Normas, sus documentos complementarios y los documentos de práctica de las NIIF que estarán vigentes para los periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2020

Modificaciones a la NIIF 2 *Pagos basados en Acciones*

Se añade el párrafo 63E.

Fecha de vigencia

...

- 63E En las *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*, emitidas en 2018, se modificó la nota a pie de página de la definición de un instrumento de patrimonio, que figuraba en el Apéndice A. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite la aplicación anticipada si, al mismo tiempo, una entidad aplica también todas las demás modificaciones realizadas por *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*. Una entidad aplicará la modificación a la NIIF 2 de forma retroactiva, sujeta a las disposiciones transitorias de los párrafos 53 a 59 de esta Norma, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Sin embargo, si una entidad determina que la aplicación retroactiva fuera impracticable, o implicase costos o esfuerzos desproporcionados, aplicará la modificación a la NIIF 2 por referencia a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

Se modifica en el Apéndice A la nota a pie de página sobre la definición de un instrumento de patrimonio. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

- * El *Marco Conceptual para la Información Financiera* emitido en 2018 define un pasivo como una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como consecuencia de sucesos pasados. ~~surgida de sucesos pasados, para cuya liquidación se espera que se produzca una salida de la entidad de recursos que incorporan beneficios económicos (por ejemplo, una salida de efectivo u otros activos de la entidad).~~

Modificación a la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

Se elimina en el párrafo 11, la nota a pie de página al "*Marco Conceptual*" y se añade una nota a pie de página al "*Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*". El párrafo 11 no se ha modificado, pero se incluye por facilidad para hacer referencias. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Condiciones de reconocimiento

- 11 Para cumplir las condiciones de reconocimiento como parte de la aplicación del método de la adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos deben satisfacer, a la fecha de la adquisición, las definiciones de activos y pasivos del *Marco Conceptual*^{*} ~~para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros~~[†] en la fecha de adquisición. Por ejemplo, en la fecha de la adquisición no son pasivos los costos en que la adquirente espera incurrir, pero no está obligada, a tener en el futuro para efectuar su plan de abandonar una actividad de una adquirida o para terminar la contratación de empleados de la adquirida o para reubicarlos. Por ello, la adquirente no reconocerá esos costos como parte de la aplicación del método de la adquisición. En su lugar, la adquirente reconocerá esos costos en sus estados financieros posteriores a la combinación de acuerdo con otras NIIF.

^{*} ~~2El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASB se adoptó por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el Marco Conceptual por el Marco Conceptual para la Información Financiera.~~

[†] Esta Norma requiere que las adquirentes apliquen las definiciones de un activo y un pasivo y las guías de apoyo del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASB adoptado por el IASB en 2001 en lugar del Marco Conceptual para la Información Financiera emitido en 2018.

Modificaciones a la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*

El párrafo 10 se modifica, se elimina la nota a pie de página al "*Marco Conceptual*" y se añade el párrafo 26A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Elementos del costo de los activos para exploración y evaluación

- ...
- 10 Los desembolsos relacionados con el desarrollo de los recursos minerales no se reconocerán como activos para exploración y evaluación. El ~~Marco Conceptual~~ Marco Conceptual para la Información Financiera y la NIC 38 *Activos Intangibles* suministran guías sobre el reconocimiento de activos que surjan de este desarrollo.

* Las referencias al *Marco Conceptual* son al *Marco Conceptual del IASB para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*, adoptado por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

...

Fecha de vigencia

- ...
- 26A Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF, emitida en 2018 modificó el párrafo 10 Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite la aplicación anticipada si al mismo tiempo una entidad aplica también todas las demás modificaciones realizadas por *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*. Una entidad aplicará la modificación a la NIIF 6 de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Sin embargo, si una entidad determina que la aplicación retroactiva fuera impracticable o implicara costos o esfuerzos desproporcionados, aplicará la modificación a la NIIF 6 por referencia a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

Modificación a la NIIF 14 *Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas*

Se modifica la nota a pie de página a la primera mención de "fiable" en el párrafo 13. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

- * En ~~septiembre de~~ 2010, el IASB sustituyó el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* adoptado por el IASB en 2001 ("Marco Conceptual") por el *Marco Conceptual para la Información Financiera* ("Marco Conceptual"). El término "representación fiel" que se utilizó en el Marco Conceptual emitido en 2010, y también fue usado en la versión revisada del Marco Conceptual emitido en 2018, incorpora las características principales que el *Marco Conceptual anterior* denominó "fiabilidad". El requerimiento del párrafo 13 de esta Norma se basa en los requerimientos de la NIC 8, donde se conserva el término "fiabilidad".

Modificaciones a la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*

Se modifican los párrafos 7, 15, 19, 20, 23, 24, 28 y 89; y se añade el párrafo 139S. Se eliminan cuatro notas a pie de página—del “párrafo 25”, del párrafo 7, de la segunda frase del párrafo 15, del párrafo 28 y al “Marco Conceptual” es del párrafo 89. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones

7 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

...

Material (o de 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 sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, juzgada en función de las circunstancias que la rodean. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

La evaluación acerca de si una omisión o inexactitud puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, considerándose así material o de importancia relativa, requiere tener en cuenta las características de tales 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.”~~ En consecuencia, la evaluación necesita tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, usuarios con las características descritas, se vean influidos al tomar decisiones económicas.

* ~~En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el Marco Conceptual por el Marco Conceptual para la Información Financiera. El párrafo 25 fue derogado por el Capítulo 3 del Marco Conceptual.~~

...

Presentación razonable y cumplimiento de las NIIF

15 Los estados financieros deberán presentar razonablemente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad. Esta presentación razonable requiere la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual).^{*} Se presume que la aplicación de las NIIF, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.

* ~~Los párrafos 15 y 24 contienen referencias al objetivo de los estados financieros establecidos en el Marco Conceptual [para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros]. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el Marco Conceptual por el Marco Conceptual para la Información Financiera, que reemplazó el objetivo de los estados financieros por el objetivo de la información financiera con propósito general: véase el Capítulo 1 del Marco Conceptual.~~

...

19 En la circunstancia extremadamente excepcional de que la gerencia concluyera que el cumplimiento de un requerimiento de una NIIF sería tan engañoso como para entrar 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.

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

- (a) que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, rendimiento financiero y los flujos de efectivo;
- (b) que ha cumplido con las NIIF aplicables, excepto que ha dejado de aplicar un requerimiento concreto para lograr una presentación razonable;
- (c) el título de la NIIF que la entidad ha dejado de aplicar, la naturaleza del desacuerdo, incluyendo el tratamiento que la NIIF requeriría, la razón por la que ese tratamiento sería en las circunstancias tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*, junto con el tratamiento alternativo adoptado; y
- (d) para cada periodo sobre el que se presente información, el impacto financiero de la no aplicación sobre cada partida de los estados financieros que hubiera sido presentada al cumplir con el requerimiento mencionado.

...

23 En la circunstancia extremadamente excepcional de que la gerencia concluyera que cumplir con un requerimiento de una NIIF sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*, pero el marco regulatorio prohibiera apartarse del requerimiento, la entidad reducirá, en la medida de lo posible, los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del engaño, mediante la revelación de:

- (a) 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 su cumplimiento sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*; y
- (b) para cada periodo presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la gerencia haya concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.

24 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, fuera tan engañoso que entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*, la gerencia considerará:

- (a) por qué no se alcanza el objetivo de los estados financieros, en las circunstancias particulares que se están sopesando; y
- (b) 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 refutable de que el cumplimiento del requerimiento, por parte de la entidad, no sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*.

...

Base contable de acumulación (devengo)

...

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

* ~~sustituido por el Marco Conceptual en septiembre de 2010.~~

...

Resultado del periodo

...

- 89 Algunas NIIF especifican las circunstancias en las que una entidad reconocerá determinadas partidas fuera del resultado del periodo corriente. La NIC 8 especifica dos de estas circunstancias: la corrección de errores y el efecto de cambios en políticas contables. Otras NIIF requieren o permiten que componentes de otro resultado integral que cumplen la definición de ingreso o gasto proporcionada por el *Marco Conceptual* se excluyan del resultado (véase el párrafo 7).

* ~~En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.~~

...

Transición y fecha de vigencia

...

- 139S *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*, emitida en 2018 modificó el párrafo 7, 15, 19, 20, 23, 24, 28 y 89. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite la aplicación anticipada si al mismo tiempo una entidad aplica también todas las demás modificaciones realizadas por *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*. Una entidad aplicará las modificaciones a la NIC 1 de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Sin embargo, si una entidad determina que la aplicación retroactiva fuera impracticable o implicara costos o esfuerzos desproporcionados, aplicará las modificaciones a la NIC 1 por referencia a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

Modificaciones a la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*

Se modifican los párrafos 6 y 11(b). Se eliminan las notas a pie de página del "párrafo 25" en el párrafo 6 y al párrafo 11(b) y se añade una nueva nota a pie de página al párrafo 11(b). Se modifica el encabezamiento antes del párrafo 54 y se añaden los párrafos 54F y 54G. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones

- ...
- 6 La evaluación acerca de si una omisión o inexactitud puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, considerándose así material o de importancia relativa, requiere tener en cuenta las características de tales usuarios. El ~~Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera establece, en el párrafo 25*~~, que: “~~Se~~ Se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia.” En consecuencia, la evaluación necesita tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, usuarios con las características descritas, se vean influidos al tomar decisiones económicas.

* ~~El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASC se adoptó por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el Marco Conceptual por el Marco Conceptual para la Información Financiera. El párrafo 25 fue derogado por el Capítulo 3 del Marco Conceptual.~~

...

Selección y aplicación de políticas contables

- ...
- 11 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la gerencia se referirá y considerará su aplicabilidad, en orden descendente, a las siguientes fuentes:
- (a) los requerimientos de las NIIF que traten temas similares y relacionados; y
 - (b) las definiciones, criterios de reconocimiento y medición establecidos para los activos, pasivos, ingresos y gastos en el Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual).^{*†}

* ~~En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el Marco Conceptual por el Marco Conceptual para la Información Financiera.~~

† El párrafo 54G explica cómo se modifica este requerimiento para los saldos contables de actividades reguladas.

...

Fecha de vigencia y transición

...

54F Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF, emitida en 2018 modificó los párrafo 6 y 11(b). Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite la aplicación anticipada si al mismo tiempo una entidad aplica también todas las demás modificaciones realizadas por Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF. Una entidad aplicará las modificaciones a los párrafo 6 y 11(b) de forma retroactiva de acuerdo con esta Norma. Sin embargo, si una entidad determina que la aplicación retroactiva fuera impracticable o implicara costos o esfuerzos desproporcionados, aplicará las modificaciones a los párrafos 6 y 11(b) por referencia a los párrafos 23 a 28 de esta Norma. Si la aplicación retroactiva de cualquier modificación en Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF implicaría un costo o esfuerzo desproporcionado, una entidad interpretará, al aplicar los párrafos 23 a 28 de esta Norma, cualquier referencia, excepto en la última frase del párrafo 27 a "es impracticable" como que "implica costo o esfuerzo desproporcionado" y cualquier referencia a "practicable" como "posible sin costo o esfuerzo desproporcionado".

54G Si una entidad no aplica la NIIF 14 Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas, al aplicar el párrafo 11(b) a los saldo contables de actividades reguladas, continuará haciendo referencia a las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, y considerará su aplicabilidad, en lugar de hacer referencia a los del Marco Conceptual. Un saldo contable de actividades reguladas es el saldo de cualquier cuenta de gasto (o ingreso) que no se reconoce como un activo o un pasivo de acuerdo con otras Normas NIIF aplicables, sino que se incluye o se espera que se incluya, por el regulador de la tarifa al establecer la tarifa (o tarifas) que pueden cargarse a los clientes. Un regulador de tarifas es un organismo autorizado que tiene poder por ley o regulación para establecer la tarifa o un rango de tarifas que vinculan a una entidad. El regulador de tarifas puede ser un organismo tercero o una parte relacionada de la entidad, incluyendo el órgano de dirección propio de la entidad, si se requiere por ley o regulación que ese organismo establezca tarifas en interés de los clientes y asegure la viabilidad financiera global de la entidad.

* La referencia es al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASC, adoptado por el IASB en 2001.

Modificaciones a la NIC 34 Información Financiera Intermedia

Se modifican los párrafos 31 y 33 y se añade el párrafo 58. Se elimina la nota a pie de página a "(el Marco Conceptual)", en el párrafo 31. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Políticas contables iguales a las utilizadas en la información anual

- ...
- 31 Dentro del ~~Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros (el Marco Conceptual)*~~, Marco Conceptual para la Información Financiera (el "Marco Conceptual"), reconocimiento es el "proceso de ~~incorporación, en el balance o en el estado de resultados, capturar~~, para su inclusión en el estado de situación financiera o el estado (o estados) de rendimiento financiero, una partida que cumpla la definición de uno de los elementos de los estados financieros ~~del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento~~". Las definiciones de activo, pasivo, ingresos y gastos son fundamentales para proceder al reconocimiento en las fechas de cierre de los periodos anual e intermedio sobre los que se informa.
- * ~~El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASC se adoptó por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el Marco Conceptual por el Marco Conceptual para la Información Financiera.~~
- ...
- 33 Una característica esencial de los ingresos (ingresos de actividades ordinarias) y los gastos es que las correspondientes entradas o salidas de activos o pasivos, según sea el caso, ya han tenido lugar. Si tales flujos de entrada o salida se han producido efectivamente, se procede a reconocer el ingreso de actividades ordinarias o el gasto relacionado; y en caso contrario no se reconocen. ~~En el Marco Conceptual se afirma que "Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en las ganancias económicas futuras, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en las obligaciones, y además el gasto puede medirse con fiabilidad...[El] Marco Conceptual no permite el reconocimiento de partidas, en el balance, estado de situación financiera que no cumplan la definición de activo o de pasivo."~~
- ...

Fecha de vigencia

- ...
- 58 Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF, emitida en 2018 modificó los párrafo 31 y 33. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite la aplicación anticipada si al mismo tiempo una entidad aplica también todas las demás modificaciones realizadas por Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF. Una entidad aplicará las modificaciones a la NIC 34 de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. Sin embargo, si una entidad determina que la aplicación retroactiva fuera impracticable o implicara costos o esfuerzos desproporcionados, aplicará las modificaciones a la NIC 34 por referencia a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

Modificaciones a la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Se añade una nota a pie de página a la definición de un pasivo del párrafo 10.

- * La definición de un pasivo en esta Norma no se modificó después de la revisión de la definición de un pasivo en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* emitido en 2018.

Modificaciones a la NIC 38 *Activos Intangibles*

Se añade una nota a pie de página a la definición de un activo del párrafo 8.

- * La definición de un activo en esta Norma no se modificó después de la revisión de la definición de un activo en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* emitido en 2018.

Modificaciones a la CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*

Se modifica la nota a pie de página al "*Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*" en la sección de Referencia. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

- * ~~En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.~~ Las referencias al *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del IASC adoptado por el IASB en 2001 y en vigor cuando se desarrolló la Interpretación.

Modificaciones a la CINIIF 19 *Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio*

Se modifica la nota a pie de página al "*Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*" en la sección de Referencia. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

- * ~~En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.~~ La referencia es al *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del IASC adoptado por el IASB en 2001 y en vigor cuando se desarrolló la Interpretación.

Modificaciones a la CINIIF 20 *Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto*

Se añade una nota a pie de página al "*Marco Conceptual para la Información Financiera*" en la sección de Referencias.

- * La referencia es al *Marco Conceptual para la Información Financiera* emitido en 2010 y en vigor cuando se desarrolló la Interpretación.

Modificaciones a la CINIIF 22 *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas*

Se añade una nota a pie de página al "*Marco Conceptual para la Información Financiera*" en la sección de Referencias.

- * La referencia es al *Marco Conceptual para la Información Financiera* emitido en 2010 y en vigor cuando se desarrolló la Interpretación.

Modificaciones a la SIC-32 *Activos Intangibles—Costos de Sitios Web*

Se modifica el párrafo 5 y se elimina la nota a pie de página al "*Marco Conceptual*". Se añade un nuevo párrafo al final de la sección bajo el encabezamiento "Fecha de vigencia". El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Problema

- ...
- 5 Esta Interpretación no se aplica a los desembolsos para la adquisición, desarrollo y operación del equipo de cómputo (por ejemplo, servidores web, servidores de plataforma, servidores de producción y conexiones a Internet) de un sitio web. Tales desembolsos se contabilizarán según la NIC 16. Adicionalmente, cuando una entidad incurre en desembolsos para obtener el servicio de alojamiento de Internet del sitio web de la entidad, los desembolsos se reconocerán como gastos cuando se reciban los servicios, según el párrafo 88 de la NIC 1 y el ~~Marco Conceptual~~ Marco Conceptual para la Información Financiera.
- * ~~Las referencias al Marco Conceptual son al Marco Conceptual del IASB para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, adoptado por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el Marco Conceptual por el Marco Conceptual para la Información Financiera.~~

...

Fecha de vigencia

...

Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF, emitida en 2018 modificó el párrafo 5 Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite la aplicación anticipada si al mismo tiempo una entidad aplica también todas las demás modificaciones realizadas por Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF. Una entidad aplicará la modificación a la SIC-32 de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Sin embargo, si una entidad determina que la aplicación retroactiva fuera impracticable o implicara costos o esfuerzos desproporcionados, aplicará la modificación a la SIC-32 por referencia a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

Aprobación por el Consejo de *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF* emitido en marzo de 2018

Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF se aprobó para su publicación por 13 de los 14 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. La Sra. Tarca se abstuvo de votar por su reciente nombramiento al Consejo.

Hans Hoogervorst

Presidente

Suzanne Lloyd

Vicepresidenta

Nick Anderson

Martin Edelmann

Françoise Flores

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Gary Kabureck

Jianqiao Lu

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Thomas Scott

Chungwoo Suh

Ann Tarca

Mary Tokar

**Anexo 3- Definición de un Negocio, modificación a la NIIF 3,
publicada por IASB en octubre de 2018.**

Octubre de 2018

Normas NIIF®

Definición de un Negocio

Modificaciones a la NIIF 3

Definición de un Negocio

Modificaciones a la NIIF 3

Definition of a Business (Amendments to IFRS 3) is issued by the International Accounting Standards Board (Board).

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © 2018 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of IASB® publications may be obtained from the Foundation's Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

This Spanish translation of *Definition of a Business* (Amendments to IFRS 3) has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

Definición de un Negocio

Modificaciones a la NIIF 3

Definición de un Negocio (Modificaciones a la NIIF 3) se emitió por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo).

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS (Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de ella, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa civil, penalizaciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe ser sustituta de los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.

Copyright © 2018 IFRS Foundation

Todos los derechos reservados. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para detalles adicionales por favor, contacte con licences@ifrs.org.

Pueden obtenerse copias de las publicaciones del IASB en el Departamento de Publicaciones de la Fundación. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a publications@ifrs.org o visite nuestra tienda web <http://shop.ifrs.org>.

La traducción al español de *Definición de un Negocio* (Modificaciones a la NIIF 3) ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo (Marcas) incluyendo 'IAS®', 'IASB®', 'IFRIC®', 'IFRS®', 'el logo IFRS®', 'IFRS for SMEs®', el logo IFRS for SMEs®, el logo en forma de 'hexágono', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' y 'SIC®'. El titular de la licencia tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre las marcas de la Fundación.

La Fundación es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO

ÍNDICE	<i>desde la página</i>
INTRODUCCIÓN	6
MODIFICACIONES A LA NIIF 3 <i>COMBINACIONES DE NEGOCIOS</i>	7
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE <i>DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO</i> EMITIDA EN OCTUBRE DE 2018	11
MODIFICACIONES A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIIF 3 <i>COMBINACIONES DE NEGOCIOS</i>	12
MODIFICACIONES A LOS EJEMPLOS ILUSTRATIVOS QUE ACOMPAÑAN A LA NIIF 3 <i>COMBINACIONES DE NEGOCIOS</i>	19

Introducción

Este documento establece las modificaciones realizadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) a la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*. El Consejo desarrolló estas modificaciones tras considerar la información recibida en su Revisión Posterior a la Implementación (RPI) de la NIIF 3.

Las modificaciones aclaran la definición de negocio, con el objetivo de ayudar a las entidades a determinar si una transacción debe contabilizarse como una combinación de negocios o como la adquisición de un activo. Las modificaciones:

- (a) aclaran que, para ser considerado un negocio, un conjunto adquirido de actividades y activos debe incluir, como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo que juntos contribuyen de forma significativa a la capacidad de elaborar productos;
- (b) eliminan la evaluación de si los participantes del mercado pueden sustituir los procesos o insumos que faltan y continuar con la producción de productos;
- (c) añaden guías y ejemplos ilustrativos para ayudar a las entidades a evaluar si se ha adquirido un proceso sustancial;
- (d) restringen las definiciones de un negocio o de productos centrándose en bienes y servicios proporcionados a los clientes y eliminan la referencia a la capacidad de reducir costos; y
- (e) añaden una prueba de concentración opcional que permite una evaluación simplificada de si un conjunto de actividades y negocios adquiridos no es un negocio.

La NIIF 3 fue el resultado de un proyecto conjunto entre el Consejo y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de los EE. UU. (FASB) y contenía la misma definición de un negocio que la definición de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los EE. UU. (PCGA de los EE. UU.). Sin embargo, las RPI de la NIIF 3 y de este aspecto concreto dentro de los PCGA de los EE. UU., indicaron que la definición de un negocio era, en la práctica, vista como la captación de un rango más amplio de transacciones según los PCGA de los EE. UU. que bajo la NIIF 3. Las modificaciones a la NIIF 3 se basan en conclusiones similares a las alcanzadas por el FASB en las modificaciones que realizó a sus requerimientos de 2017, aunque los dos conjuntos de modificaciones difieren en algunos aspectos. El Consejo espera que las modificaciones conducirán a una mayor congruencia al aplicar la definición de un negocio en las entidades que aplican las Normas NIIF y en las que aplican los PCGA de los EE. UU.

Se requiere que las entidades apliquen las modificaciones a transacciones cuya fecha de adquisición sea a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informa que comience a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada.

Modificaciones a la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

Se modifican en el párrafo 3 la definición del término "negocio" en el Apéndice A y en los párrafos B7 a B9, B11 y B12. Se añaden los párrafos 64P, B7A a B7C, B8A y B12A a B12D y los encabezamientos sobre los párrafos B7A, B8 y B12. Se elimina el párrafo B10. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Identificación de una combinación de negocios

- 3 Una entidad determinará si una transacción u otro suceso es una combinación de negocios aplicando la definición de esta NIIF que requiere que los activos adquiridos y los pasivos asumidos constituyan un negocio. Cuando los activos adquiridos no sean un negocio, la entidad que informa contabilizará la transacción o el otro suceso como la adquisición de un activo. Los párrafos B5 a B12D proporcionan guías sobre la identificación de una combinación de negocios y la definición de un negocio.

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

- 64P Definición de un Negocio emitida en octubre de 2018, añadió los párrafos B7A a B7C, B8A y B12A a B12D, modificó la definición del término "negocio", en el Apéndice A, modificó los párrafos 3, B7 a B9, B11 y B12 y eliminó el párrafo B10. Una entidad aplicará prospectivamente esas modificaciones a las combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición sea a partir del comienzo del primer periodo anual sobre el que se informa que se inicie a partir del 1 de enero de 2020, y a adquisiciones de activos que tienen lugar a partir del inicio de ese periodo. Se permite la aplicación anticipada de estas modificaciones. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Apéndice A

Definiciones de términos

...

negocio

Un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar bienes o servicios a los clientes, que genera ingresos por inversiones (tales como dividendos o intereses) u otros ingresos de actividades ordinarias ~~rentabilidad en forma de dividendos, menores costos u otros beneficios económicos~~ directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o partícipes.

Definición de un negocio (aplicación del párrafo 3)

- B7 Un negocio consiste en insumos y procesos aplicados a estos insumos que tienen la capacidad de ~~crear~~ contribuir a la creación de productos. ~~Aunque los negocios generalmente tienen productos, no se requiere que éstos sean un conjunto integrado para cumplir con las condiciones para ser considerados como un negocio.~~ Los tres elementos de un negocio se definen de la forma siguiente (para guías sobre los elementos de un negocio, véanse los párrafos B8 a B12D):
- (a) **Insumo:** Todo recurso económico que elabora, productos, o tiene la capacidad de ~~elaborar~~, contribuir a la creación de productos si se le aplica uno o más procesos. Algunos ejemplos incluyen activos no corrientes (incluyendo activos intangibles o derechos a utilizar activos no corrientes), propiedad intelectual, la capacidad de acceder a materiales o derechos necesarios y empleados.
 - (b) **Proceso:** Todo sistema, norma, protocolo, convención o regla que, aplicado a un insumo o insumos, elabora productos o tiene la capacidad de ~~elaborar~~ contribuir a la creación de productos. Son ejemplos los procesos de gestión estratégica, de operación y de gestión de recursos. Estos procesos habitualmente están documentados, pero la capacidad intelectual de una plantilla de trabajadores organizada que tenga la formación y experiencia necesarias, siguiendo reglas y convenciones, puede proporcionar los procesos necesarios susceptibles de aplicarse a los insumos para elaborar productos. (Generalmente, la contabilidad, la facturación, la confección de nóminas y otros sistemas administrativos no son procesos utilizados para elaborar productos.)
 - (c) **Producto:** El resultado de insumos y procesos aplicados a éstos que proporcionan ~~o tienen la capacidad de proporcionar una rentabilidad en forma de dividendos, menores costos u otros beneficios económicos directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o participantes~~ bienes o servicios a clientes, generan ingresos de inversión (tales como dividendos o intereses) u otros ingresos de actividades ordinarias.

Prueba opcional para identificar la concentración de valor razonable

- B7A El párrafo B7B establece una prueba opcional (la prueba de concentración) que permite una evaluación simplificada de si un conjunto de actividades y negocios adquiridos no es un negocio. Una entidad puede optar por aplicar, o no aplicar, la prueba. Una entidad puede realizar esta elección por separado para cada transacción u otro suceso. La prueba de concentración tiene las siguientes consecuencias:
- (a) Si se cumple la prueba de concentración, el conjunto de actividades y activos se determina que no es un negocio y no se necesita una evaluación posterior.
 - (b) Si no se cumple la prueba de concentración, o si la entidad opta por no aplicar la prueba, la entidad realizará, entonces, la evaluación establecida en los párrafos B8 a B12D.
- B7B La prueba de concentración se cumple si sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares. A efectos de la prueba de concentración:
- (a) los activos brutos adquiridos excluirán el efectivo y los equivalentes al efectivo, los activos por impuestos diferidos, y la parte de la plusvalía procedente de los efectos de los pasivos por impuestos diferidos.
 - (b) El valor razonable de los activos brutos adquiridos incluirá cualquier contraprestación transferida (más el valor razonable de las participaciones no controladoras y el valor razonable de las participaciones anteriormente mantenidas) por encima del valor razonable de los activos identificables netos adquiridos). El valor razonable de los activos brutos adquiridos puede determinarse normalmente como el total obtenido añadiendo el valor razonable de la contraprestación transferida (más el valor razonable de las participaciones no controladoras y el valor razonable de las participaciones anteriormente mantenidas) con respecto al valor razonable de los pasivos asumidos (distintos de los pasivos por impuestos diferidos), excluyendo las partidas identificadas en el subpárrafo (a). Sin embargo, si el valor razonable de los activos brutos adquiridos es mayor que ese total, se puede necesitar, en ocasiones, un cálculo más preciso.
 - (c) Un solo activo identificable incluirá cualquier activo o grupo de activos que se reconocería y mediría como un solo activo identificable en una combinación de negocios.
 - (d) Si un activo tangible está unido a otro, y no se puede físicamente separar de este y utilizar de forma independiente (o de un activo subyacente sujeto a un arrendamiento, como se define en la NIIF 16

DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO

Arrendamientos), sin incurrir en costos, o disminuciones significativos de la utilidad o del valor razonable de cualquiera de los dos activos (por ejemplo, terrenos y edificios), esos activos se considerarán como un único activo identificable.

- (e) Al evaluar si los activos son similares, una entidad considerará la naturaleza de cada activo identificable único y los riesgos asociados con la gestión y creación de productos de los activos (es decir, las características del riesgo).
- (f) No se considerarán activos similares:
 - (i) un activo tangible y un activo intangible;
 - (ii) activos tangibles de diferentes clases (por ejemplo, inventarios, fabricación de equipo y automóviles) a menos que se consideren un activo identificable único de acuerdo con el criterio del subpárrafo (d);
 - (iii) activos intangibles identificables de diferentes clases (por ejemplo, nombres de marcas, licencias y activos intangibles en desarrollo);
 - (iv) un activo financiero y un activo no financiero;
 - (v) activos financieros de diferentes clases (por ejemplo, cuentas por cobrar e inversiones en instrumentos de patrimonio); y
 - (vi) activos identificables que están dentro de la misma clase de activo pero que tienen características de riesgo significativamente diferentes.

B7C Los requerimientos del párrafo B7B no modifican las guías sobre activos similares de la NIC 38 Activos Intangibles; ni modifican el significado del término "clase" de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, la NIC 38 y la NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar.

Elementos de un negocio

B8 Aunque los negocios generalmente generan productos, no se requiere que éstos sean generados para que un conjunto integrado de actividades y activos cumpla las condiciones para ser considerados como un negocio. Para poder ser dirigido y gestionado, a los efectos definidos identificados en la definición de un negocio, un conjunto integrado de actividades y activos requiere dos elementos esenciales—insumos y procesos aplicados a éstos, que juntos se utilizan o utilizarán en la elaboración de productos. Sin embargo, un negocio no necesita incluir todos los insumos y procesos que el vendedor utiliza al operar ese negocio si los participantes en el mercado tienen la capacidad de adquirir el negocio y continuar elaborando productos, por ejemplo, mediante la integración del negocio con sus propios insumos y procesos. Sin embargo, para ser considerado un negocio, un conjunto integrado de actividades y activos debe incluir, como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo, de manera que juntos contribuyan de forma significativa a la capacidad de elaborar productos. Los párrafos B12 a B12D especifican cómo evaluar si un proceso es esencial.

B8A Si un conjunto adquirido de actividades y activos tiene productos, la continuación en la obtención de los ingresos de actividades ordinarias no indica, por sí misma, que se han adquirido un insumo y un proceso sustantivo.

B9 La naturaleza de los elementos de un negocio varía según sectores industriales y según la estructura de las operaciones (actividades) de una entidad, incluyendo la etapa de desarrollo de la entidad. Los negocios establecidos tienen a menudo numerosos tipos distintos de insumos, procesos y productos, mientras que los negocios nuevos tienen a menudo pocos insumos y procesos y en ocasiones solo un producto. Casi todos los negocios también tienen pasivos, pero un negocio no necesita tener pasivos. Además, un conjunto adquirido de actividades y activos que no es un negocio podría tener pasivos.

B10 Es posible que un conjunto integrado de actividades y activos en la etapa de desarrollo no tenga productos. Si así fuera, la adquirente debería considerar otros elementos para determinar si el conjunto es un negocio. Esos factores incluyen pero no se limitan a si el conjunto:

- (a) ha comenzado las actividades principales planeadas;
- (b) tiene empleados, propiedad intelectual y otros insumos y procesos que pudieran aplicarse a dichos insumos;
- (c) busca un plan para elaborar productos; y
- (d) será capaz de acceder a clientes que comprarán los productos.

No todos estos factores necesitan estar presentes en la etapa de desarrollo como un conjunto integrado concreto de actividades y activos para cumplir las condiciones para ser considerado un negocio. [Eliminado]

- B11 La determinación de si un conjunto concreto de actividades y activos ~~y actividades~~ es un negocio, se basará en si el conjunto integrado es susceptible de ser dirigido y gestionado como un negocio por un participante del mercado. Así, para evaluar si un conjunto concreto es un negocio, no es importante si el vendedor opera el conjunto como un negocio o si la adquirente pretende operar el conjunto como un negocio.

Evaluación de si un proceso adquirido es sustantivo

- B12 ~~En ausencia de evidencia en contrario, deberá suponerse que un conjunto concreto de activos y actividades en los que hay una plusvalía es un negocio. Sin embargo, un negocio no necesita tener plusvalía. Los párrafos B12A a B12D explican cómo evaluar si un proceso adquirido es sustantivo si el conjunto adquirido de actividades y activos no tiene productos (párrafo B12B) y si tiene productos (párrafo B12C).~~

- B12A Un ejemplo de un conjunto adquirido de actividades y activos que no tiene productos en la fecha de la adquisición es una entidad en su etapa inicial que no ha comenzado a generar ingresos de actividades ordinarias. Más aún, si un conjunto adquirido de actividades y activos estuvo generando ingresos de actividades ordinarias en la fecha de la adquisición, se considera que tiene productos en esa fecha, incluso si posteriormente no generará más ingresos de actividades ordinarias para clientes externos, por ejemplo, porque se integrará en la adquirente.

- B12B Si un conjunto de actividades y activos no tiene productos en la fecha de la adquisición, un proceso adquirido (o grupo de procesos) se considerará sustantivo solo si:

- (a) es fundamental para la capacidad de desarrollar o convertir un insumo o insumos adquiridos en productos; y
- (b) los insumos adquiridos incluyen una plantilla de trabajadores organizada que tiene la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar esos procesos (o grupo de procesos) y otros insumos que la plantilla de trabajadores organizada podría desarrollar o convertir en productos. Esos otros insumos podrían incluir:
 - (i) propiedad intelectual que podría usarse para desarrollar un bien o servicio;
 - (ii) otros recursos económicos que podrían desarrollarse para elaborar productos; o
 - (iii) derechos a obtener acceso a los materiales necesarios o derechos que permitan la creación de productos futuros.

Ejemplos de insumos mencionados en los subpárrafos (b)(i) a (iii) incluyen tecnología, proyectos de investigación y desarrollo en proceso, activos inmobiliarios y derechos mineros.

- B12C Si un conjunto de actividades y activos tiene productos en la fecha de la adquisición, un proceso adquirido (o grupo de procesos) se considerará sustantivo si, al aplicarlo a un insumo o insumos adquiridos:

- (a) es fundamental para la capacidad de continuar elaborando productos, y los productos adquiridos incluyen una plantilla de trabajadores organizada con la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar esos procesos (o grupo de procesos); o
- (b) contribuye de forma significativa a la capacidad de continuar elaborando productos y:
 - (i) se considera único o escaso; o
 - (ii) no puede sustituirse sin costo, esfuerzo, o retraso significativo en la capacidad de continuar elaborando productos.

- B12D El siguiente análisis adicional apoya los párrafos B12B y B12C:

- (a) Un contrato adquirido es un insumo y no es un proceso sustantivo. No obstante, un contrato adquirido, por ejemplo, un contrato para la gestión externalizada de la propiedad o la gestión externalizada del activo puede dar acceso a una plantilla de trabajadores organizada. Una entidad evaluará si una plantilla de trabajadores organizada a la que se accede a través de este contrato realiza un proceso sustantivo que la entidad controla, y, por ello, ha adquirido. Factores a considerar al realizar esa evaluación incluyen la duración del contrato y sus términos de renovación.
- (b) Dificultades en sustituir una plantilla de trabajadores organizada adquirida pueden indicar que ésta realiza un proceso que es fundamental para la capacidad de elaborar productos.
- (c) Un proceso (o grupo de procesos) no es fundamental si, por ejemplo, es secundario o menor dentro del contexto de todos los procesos requeridos para elaborar productos.

Aprobación por el Consejo de *Definición de un Negocio* emitida en octubre de 2018

Definición de un Negocio fue aprobada para su emisión por los 14 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Hans Hoogervorst

Presidente

Suzanne Lloyd

Vicepresidenta

Nick Anderson

Martin Edelmann

Françoise Flores

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Gary Kabureck

Jianqiao Lu

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Thomas Scott

Chungwoo Suh

Ann Tarca

Mary Tokar

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

Después del párrafo FC21, se añaden nuevos encabezamientos y los párrafos FC21A a FC21AC.

Aclaración de la definición de negocio

- FC21A A partir de la Revisión Posterior a la Implementación (RPI) de la NIIF 3, el Consejo destacó que muchos interesados estaban preocupados por la forma de interpretar y aplicar la definición de un negocio. Los interesados indicaron que estas preocupaciones surgieron de una o más de las siguientes principales razones:
- (a) La NIIF 3 requiere una evaluación de hechos concretos, que adopta la perspectiva de los participantes del mercado y no considera la razón del negocio, las consideraciones estratégicas y los objetivos de la adquirente (véase un párrafo FC21G);
 - (b) algunos conjuntos de actividades y activos podrían considerarse desde la perspectiva de ciertos participantes del mercado que podrían integrar el conjunto en sus procesos. Sin embargo, los mismos conjuntos de actividades y activos podrían no haber sido considerados un negocio desde la perspectiva de otros participantes del mercado (véanse los párrafos FC21H y FC21I);
 - (c) la definición de un negocio usó la redacción "capaz de ser dirigido y gestionado a efectos de proporcionar" un rendimiento. Esa redacción no ayudó al determinar si una transacción incluye un negocio (véanse los párrafos FC21J y FC21K);
 - (d) era difícil evaluar:
 - (i) si los procesos adquiridos son suficientes para constituir uno de los elementos requeridos para que un conjunto adquirido de actividades y activos fuera un negocio, y si los procesos que faltan son tan significativos como para que el conjunto no sea un negocio; y
 - (ii) cómo aplicar la definición de un negocio si el conjunto adquirido de actividades y activos no generan ingresos de actividades ordinarias (véanse los párrafos FC21L a FC21R); y
 - (e) la definición de un negocio era amplia y la NIIF 3 no tenía guías que identificaran cuándo un conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio (véanse los párrafos FC21S a FC21AC).
- FC21B Para considerar estas preocupaciones, el Consejo añadió a su agenda un proyecto para aclarar la definición de un negocio, con el objetivo de ayudar a las entidades a determinar si una transacción debe contabilizarse como una combinación de negocios o como la adquisición de un activo. En 2016, el Consejo publicó un proyecto de norma *Definición de un Negocio y Contabilización de Participaciones Mantenidas Anteriormente* (Proyecto de Norma de 2016). El Proyecto de Norma de 2016 suscitó 80 cartas de comentarios. El Consejo revisó dichas cartas de comentarios y consultó al Foro Asesor de Normas de Contabilidad (ASAF), el Comité Asesor de Mercados de Capitales y el Foro Global de Preparadores. En 2018 el Consejo emitió *Definición de un Negocio* (Modificaciones de 2018). En las Modificaciones de 2018, el Consejo:
- (a) aclaró que, para ser considerado un negocio, un conjunto adquirido de actividades y activos debe incluir, como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo que de forma conjunta contribuyan de forma significativa a la capacidad de elaborar productos (véase el párrafo FC21F);
 - (b) eliminó la evaluación de si los participantes del mercado pueden sustituir los procesos o insumos que faltan y continuar con la producción de productos (véanse los párrafos FC21H y FC21I);
 - (c) añadía guías y ejemplos ilustrativos para ayudar a las entidades a evaluar si se ha adquirido un proceso sustancial (FC21L a FC21R);
 - (d) restringió las definiciones de un negocio y de productos centrándose en bienes y servicios proporcionados a los clientes y eliminando la referencia a la capacidad de reducir costos (véase el párrafo FC21S);
 - (e) añadió una prueba de concentración opcional que permite una evaluación simplificada de si un conjunto de actividades y negocios adquiridos no es un negocio (véanse los párrafos FC21T a FC21AC); y

DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO

- (f) decidió que se permita, pero no se requiera que una entidad aplique las modificaciones propuestas a transacciones que ocurrieron antes de la fecha de vigencia de las modificaciones. No se requiere la aplicación retroactiva de las modificaciones a transacciones anteriores porque es improbable que proporcionen información útil a los usuarios de los estados financieros, podría haber sido costosa e impracticable si fuera necesario el razonamiento en retrospectiva. La aplicación retroactiva no fue prohibida porque podría haber casos en los que proporcionase información útil y porque cuando se usa no priva a los usuarios de información útil.
- FC21C El Proyecto de Norma de 2016 también trata de un segundo tema, la contabilización de participaciones anteriormente mantenidas. El Consejo finalizó su trabajo sobre este tema, entre otros, en 2017 emitiendo *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2015-2017*.
- FC21D La NIIF 3 es el resultado de un proyecto conjunto entre el Consejo y el FASB y contenía la misma definición de un negocio que la definición de los PCGA de los EE. UU. La RPI de la NIIF 3 y la RPI del FASB No. 141(R) identificaron dificultades similares para aplicar la definición de un negocio. Más aún, el FASB recibió información de numerosos interesados de que la definición de un negocio en los PCGA de los EE. UU. era, en la práctica, visto como que capta un rango más amplio de transacciones que la definición idéntica de la NIIF 3. Por consiguiente, el FASB modificó los PCGA de los EE. UU. en 2017 emitiendo la Actualización de las Normas de Contabilidad No 2017-01 *Aclaración de la Definición de un Negocio* (Modificaciones del FASB de 2017). Las Modificaciones de 2018 abordaron las cuestiones identificadas durante la RPI de la NIIF 3 y, aunque redactada de forma distinta, se basan en conclusiones similares a las alcanzadas por el FASB. El Consejo concluyó que podría esperarse que sus Modificaciones de 2018 y las Modificaciones del FASB de 2017 podrían esperarse que llevaran conjuntamente llevaran a la aplicación más congruente de la definición de un negocio en las entidades que aplican los PCGA de los EE. UU. y en las que aplican las Normas NIIF.
- FC21E Las Modificaciones de 2018 difieren en algunos aspectos de las Modificaciones del FASB de 2017. Antes de finalizar las Modificaciones de 2018, el Consejo analizó esas diferencias con el ASAF. Las diferencias son las siguientes:
- (a) La prueba de concentración establecida en los párrafos B7A y B7B de la NIIF 3 es opcional. La prueba correspondiente en las Modificaciones del FASB de 2017 es obligatoria. Las guías sobre cómo identificar la concentración del valor razonable son sustancialmente las mismas, pero el Consejo añadió la confirmación de los cálculos que normalmente son necesarios [véase el párrafo B7B(b)], así como y un ejemplo ilustrativo (Ejemplo I).
 - (b) El Consejo concluyó que un contrato de externalización adquirido puede dar acceso a una plantilla de trabajadores organizada que realice un proceso sustantivo, incluso si el conjunto adquirido de actividades y activos no tiene productos. En algunos casos, eso puede llevar a la conclusión de que un negocio fue adquirido. Por el contrario, el FASB concluyó que cuando no están presentes productos, un negocio se ha adquirido solo si el conjunto adquirido incluye una plantilla de trabajadores organizada formada por empleados.
 - (c) El Consejo aclaró en el párrafo B12D que las dificultades para sustituir una plantilla de trabajadores organizada adquirida pueden indicar que la plantilla de trabajadores organizada realiza un proceso que es fundamental para la capacidad de elaborar productos. Las Modificaciones del FASB de 2017 no incluyen esta aclaración.
 - (d) Las Modificaciones del FASB de 2017 incluyen una declaración de que la presencia de un importe significativo de plusvalía puede ser un indicador de que un proceso adquirido es sustantivo. El Consejo no incluyó esta declaración en las Modificaciones de 2018 [véase el párrafo FC21R(d)].
 - (e) El Consejo aclaró en el párrafo B7(c) de la NIIF 3 que una definición restringida de productos incluye otros ingresos de actividades ordinarias. Un ejemplo de estos otros ingresos son los ingresos de contratos fuera del alcance de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*. El FASB expresó una opinión similar mediante una observación en sus Fundamentos de las Conclusiones.
 - (f) El Consejo alineó la definición de un negocio con la definición revisada de productos del párrafo B7(c) de la NIIF 3. El FASB no alineó las dos definiciones, sino que su definición de un negocio hace referencia explícita a guías de apoyo, incluyendo guías sobre productos.

Requerimientos mínimos para ser un negocio

- FC21F La existencia de un proceso (o procesos) es lo que distingue un negocio de un conjunto de actividades y activos que no es un negocio. Por consiguiente, el Consejo decidió que, para ser considerado un negocio, un conjunto adquirido de actividades y activos debe incluir, como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo que juntos contribuyen de forma significativa a la capacidad de elaborar productos; El Consejo incorporó este requerimiento en el párrafo B8. Para aclarar que un negocio puede existir sin incluir todos los insumos y

procesos necesarios para elaborar productos, el Consejo sustituyó el término "capacidad para elaborar productos" por "capacidad para contribuir a la creación de productos" en el párrafo B7 de la NIIF 3.

Perspectiva del participante del mercado

- FC21G El párrafo B11 de la NIIF 3 adopta una perspectiva de participantes del mercado al determinar si un conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio. Algunos participantes en la RPI de la NIIF 3 destacaron que la adopción de esa perspectiva requiere la evaluación de hechos concretos, en la que no se tienen en cuenta ni la razón del negocio ni las consideraciones y objetivos estratégicos de la adquirente. También expresaron su preocupación de que, al excluir de estos hechos, no se diera lugar a información más útil para los usuarios de los estados financieros. No obstante, el Consejo concluyó que la evaluación debería continuar realizándose desde una perspectiva de participantes del mercado y guiada por hechos concretos que indiquen el estado y condición actual de lo que se ha adquirido, en lugar de por la consideración de lo que la adquirente pueda pretender hacer con el conjunto adquirido de actividades y activos. Basarse en esta determinación de hechos, en lugar de en las intenciones de la adquirente, ayuda a impedir que transacciones similares se contabilicen de forma diferente. En opinión del Consejo, tener en cuenta la razón del negocio, así como las consideraciones y objetivos estratégicos de la adquirente en la determinación, hubiera hecho ésta más subjetiva y, por ello, habría incrementado la diversidad de prácticas. Por consiguiente, el Consejo no cambió el párrafo B11 a este respecto.

Capacidad de los participantes del mercado para sustituir elementos que faltan

- FC21H Antes de las Modificaciones de 2018, el párrafo B8 de la NIIF 3 señalaba que un negocio no necesita incluir todos los insumos y procesos que el vendedor utiliza en las operaciones de ese negocio si los participantes del mercado tienen la capacidad de adquirir el negocio y continuar elaborando productos, por ejemplo, mediante la integración del negocio con sus propios insumos y procesos. Muchos de los participantes en la RPI de la NIIF 3 señalaron que podía ser problemático evaluar si los participantes del mercado pueden realizar esta integración, especialmente si solo algunos de ellos son capaces de realizarla.
- FC21I A la luz de esos comentarios, el Consejo decidió basar la evaluación de lo que se ha adquirido en su estado y condición actual, en lugar de si los participantes del mercado podrían sustituir insumos o procesos que falten, por ejemplo, integrando las actividades y activos adquiridos. Por ello, el Consejo eliminó la referencia a esta integración. En su lugar, como se analizó en el párrafo FC21F, las Modificaciones de 2018 se centran en si los insumos adquiridos y los procesos sustantivos adquiridos conjuntamente contribuyen de forma significativa a la capacidad de elaborar productos.

El término "capaz de" en la definición de un negocio

- FC21J La definición de un negocio incluye la frase "capaz de ser dirigido y gestionado a efectos de proporcionar" un rendimiento. Muchos participantes en la RPI indicaron que esta frase era demasiado amplia en alcance para ser útil al distinguir negocios de activos. Sin embargo, el Consejo concluyó que no era necesario cambiar o aclarar esta frase porque las Modificaciones de 2018:
- (a) eliminaban la evaluación de si los participantes del mercado son capaces de integrar las actividades y activos adquiridos;
 - (b) aclaró que los procesos adquiridos necesitan ser sustantivos;
 - (c) restringió la definición de producto; y
 - (d) añadió guías y ejemplos ilustrativos más robustos que apoyan varios aspectos de la definición.
- FC21K El Consejo consideró si eran necesarias guías adicionales con respecto a la adquisición de suministros. En algunos casos, la adquirente integra un negocio adquirido con el resultado de que deja de generar ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, una entidad podría adquirir un proveedor y posteriormente consumir todo el producto del proveedor. Los insumos y procesos adquiridos son todavía "capaces de" generar ingresos de actividades ordinarias en la fecha de la adquisición y, por ello, podrían cumplir los requisitos de un negocio, si se cumplen los criterios del párrafo B12C. El Consejo concluyó que este resultado era apropiado porque la evaluación se centra en qué adquirió la adquirente, no sobre lo que ésta pretende hacer con lo que adquirió. Por consiguiente, el Consejo mantuvo el término "capaz de" como base para la evaluación.

Evaluación de si un proceso adquirido es sustantivo

- FC21L Muchos participantes en la RPI de la NIIF 3 señalaron que es difícil evaluar:

DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO

- (a) si los procesos adquiridos son suficientes para constituir uno de los elementos requeridos para que un conjunto adquirido de actividades y activos sea un negocio;
 - (b) si los procesos que faltan en ese conjunto son tan significativos que el conjunto no es un negocio; y
 - (c) cómo aplicar la definición de un negocio cuando el conjunto adquirido de actividades y activos no generan ingresos de actividades ordinarias.
- FC21M Para abordar estas inquietudes, las Modificaciones de 2018 añadieron guías para ayudar a las entidades a evaluar si un proceso adquirido es sustantivo. Esas guías pretenden encontrar una evidencia más convincente cuando no hay productos porque la existencia de éstos ya proporciona alguna evidencia de que el conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio. En concreto, si el conjunto no tiene productos en la fecha de la adquisición, los insumos adquiridos deben incluir:
- (a) una plantilla de trabajadores organizada que cumpla los criterios especificados (véanse los párrafos FC21N a FC21P); y
 - (b) otros insumos que la plantilla de trabajadores organizada podría desarrollar o convertir en productos (véase el párrafo FC21Q)
- FC21N El Consejo concluyó que la presencia de una plantilla de trabajadores organizada es un indicador de un proceso sustantivo. Por consiguiente, el Consejo decidió que, excepto en circunstancias limitadas, no se requiere una plantilla de trabajadores organizada para concluir que el conjunto de actividades y activos es un negocio. Las circunstancias limitadas son cuando el conjunto adquirido:
- (a) tiene productos; e
 - (b) incluye un proceso (o un grupo de procesos) que es único o escaso, o no puede ser sustituido sin costo, esfuerzo, o retrasos significativos, en cuanto a la capacidad para continuar elaborando productos. El Consejo concluyó que estos procesos son habitualmente valiosos y que esto indicaría, a menudo, que los procesos son sustantivos, incluso si no se adquiere una plantilla de trabajadores organizada.
- FC21O El Consejo concluyó que, aunque una plantilla de trabajadores organizada es un insumo para un negocio, no es un negocio en sí misma. Concluir de otra forma significaría que la contratación de un trabajador formado sin la adquisición de otros insumos podría considerarse como la adquisición de un negocio. El Consejo decidió que este resultado sería incongruente con la definición de un negocio.
- FC21P Aunque el Consejo concluyó que una plantilla de trabajadores organizada es un insumo, el párrafo B7(b) indica que la capacidad intelectual de una plantilla de trabajadores organizada que tenga la formación y experiencia necesarias, siguiendo reglas y convenciones, puede proporcionar los procesos necesarios susceptibles de aplicarse a los insumos para elaborar productos. El Consejo concluyó que este es el caso incluso si los procesos no están documentados. El Consejo introdujo la frase "capacidad intelectual" para proporcionar claridad.
- FC21Q Para que un conjunto adquirido de actividades y activos se considere un negocio en caso de no tener productos, el Consejo concluyó que el conjunto debería incluir no solo un proceso sustantivo, sino también una plantilla de trabajadores organizada y otros insumos que ésta pudiera desarrollar o convertir en productos. Las entidades necesitarán evaluar la naturaleza de esos insumos para evaluar si ese proceso es sustantivo. El Consejo observó que muchas entidades en la etapa de desarrollo cumplirán este criterio porque la propiedad tecnológica, intelectual, u otros activos están siendo desarrollados en un bien o servicio. Por el contrario, si un conjunto está elaborando productos en la fecha de la adquisición, el conjunto ya contiene insumos que se están convirtiendo en productos y, por ello, no hay necesidad de considerar específicamente el tipo de insumos a los que se aplica el proceso adquirido.
- FC21R Al finalizar las Modificaciones de 2018, el Consejo también:
- (a) especificó en el párrafo B21D(a) que un contrato adquirido no es un proceso sustantivo, para aclarar que un contrato que proporciona un flujo de ingresos de actividades ordinarias continuo (por ejemplo, un contrato de arrendamiento) no es en sí mismo un proceso.
 - (b) Aclaró en el párrafo B12D(a) que un acuerdo de externalización adquirido puede dar acceso a una plantilla de trabajadores organizada y que una entidad debería evaluar si el acceso a ésta a través de un acuerdo de externalización da lugar a un proceso sustantivo que la entidad controla y, por ello, ha adquirido. El Consejo añadió este párrafo porque algunos miembros del Comité de Interpretaciones de las NIIF observaron que la NIIF 3 no proporcionaba guías sobre si debe considerarse un proceso externalizado al evaluar si un conjunto de actividades y activos es un negocio.
 - (c) Aclaró en el párrafo B12D(b) que las dificultades al sustituir una plantilla de trabajadores organizada pueden indicar que ésta ejecuta un proceso que es fundamental para la capacidad de

elaborar productos, porque el Consejo esperaba que fuera normalmente más difícil sustituir una plantilla de trabajadores que realiza un proceso fundamental que una que realiza, por ejemplo, un proceso auxiliar. El Consejo proporcionó este indicador porque algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma de 2016 comentaron que las guías propuestas sobre procesos sustantivos requerirían demasiado juicio.

- (d) Eliminó la presunción, propuesta en el Proyecto de Norma de 2016, de que la presencia de un importe significativo de plusvalía puede ser un indicador de que un proceso adquirido es sustantivo. Las respuestas al Proyecto de Norma de 2016 mostraron que esta propuesta creaba más confusión que claridad. Por ejemplo, algunos de los que respondieron no fueron claros en si esta propuesta hacía referencia a "plusvalía principal" que está económicamente presente en un negocio, o a la medición contable de la plusvalía que se determina en la contabilización de las combinaciones de negocios. Algunos de los que respondieron se preguntaron si esta propuesta forzaría, de hecho, a que las entidades apliquen la contabilidad de las combinaciones de negocios para medir la plusvalía, con el fin de evaluar si lo que se adquirió era, de hecho, un negocio.
- (e) Eliminó el párrafo B10 de la NIIF 3, que describía factores a considerar al evaluar un conjunto integrado de actividades y activos en la etapa de desarrollo. El Consejo eliminó ese párrafo porque las Modificaciones de 2018 proporcionan un análisis más general de los conjuntos adquiridos de actividades y activos que no tienen productos.
- (f) Añadió ejemplos ilustrativos en los párrafos EI73 a EI123 para ayudar a la interpretación de qué se considera un negocio. El borrador de ejemplos ilustrativos del Proyecto de Norma de 2016 también incluía un ejemplo sobre la adquisición de operaciones de gas y petróleo. Para ser congruente con las Modificaciones del FASB de 2017, el Consejo no incluyó ese ejemplo en las Modificaciones de 2018.

Definición restringida de producto

FC21S En las Modificaciones de 2018, el Consejo restringió la definición de productos para centrarse en bienes y servicios proporcionados a clientes, rentabilidades de inversión y otros ingresos de actividades ordinarias y excluir rentabilidades en forma de menores costos, y otros beneficios económicos proporcionados directamente a inversores u otros propietarios, miembros o participantes. El Consejo también modificó la definición de un negocio para hacerla congruente con la definición restringida de productos. El Consejo realizó estos cambios porque:

- (a) La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*, se centra en bienes o servicios que son un producto de las actividades ordinarias de una entidad. No obstante, puesto que todos los negocios tienen ingresos de actividades ordinarias dentro del alcance de la NIIF 15, la definición revisada también incluye productos que son ingresos de inversión u otros ingresos de actividades ordinarias.
- (b) La definición anterior de productos hacía referencia a costos menores y beneficios económicos proporcionados directamente a los inversores. Esta referencia no ayudaba a distinguir entre un activo y un negocio, porque confundía los motivos para adquirir un activo con las características de las actividades y activos adquiridos. Muchas adquisiciones de activos (por ejemplo, la compra de equipo nuevo de fabricación) puede realizarse con el motivo de reducir costos, pero no implicar la adquisición de un proceso sustantivo.

Test de concentración

FC21T Muchos participantes en la RPI de la NIIF 3 destacaron que la aplicación de la definición de un negocio implica juicios significativos y que la NIIF 3 proporcionaba poca o ninguna guía que identifique situaciones en las que un conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio. Para abordar estas preocupaciones, en las Modificaciones de 2018 el Consejo añadió una prueba de concentración que se diseña para reducir el costo y complejidad, evitando la necesidad de una evaluación detallada en algunas circunstancias. Si sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos está concentrado en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares, la prueba de concentración se cumple y el conjunto de actividades y activos se considera que no es un negocio. Si la prueba de concentración se cumple, no se necesitan evaluaciones adicionales.

FC21U El Consejo diseñó la prueba de concentración con el objetivo de hacerla fácil de comprender y—en algunos casos sencillos que son fáciles de explicar—sencilla de practicar y menos costosa que aplicar la evaluación detallada requerida, en otro caso, por los párrafos B8 a B12D. Para orientar ese objetivo, la prueba de concentración se centra en un único activo identificable o en un único grupo de activos identificables similares. El Consejo no esperaba que las entidades llevaran a cabo cálculos detallados para aplicar la prueba,

DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO

porque los cálculos detallados habrían frustrado el propósito de la prueba, que es permitir una evaluación simplificada. Además, el Consejo quería que la prueba tuviera el mismo resultado en la mayoría de las circunstancias que la evaluación detallada y minimizar el riesgo de que el resultado de aplicar la prueba de concentración pudiera privar a los usuarios de los estados financieros de información útil.

- FC21V Para confirmar que el Consejo no esperaba cálculos detallados, el párrafo B7B(b) aclara que el valor razonable de los activos brutos adquiridos puede determinarse normalmente por referencia al valor razonable de la contraprestación transferida. Al finalizar las Modificaciones de 2018, el Consejo añadió un ejemplo ilustrativo mostrando ese cálculo (Ejemplo I).
- FC21W El Consejo concluyó que el que un conjunto de actividades y activos incluya un proceso sustantivo no depende de cómo se financia dicho conjunto. Por consiguiente, la prueba de concentración se basa en los activos brutos adquiridos, no en los activos netos. Por ello, la existencia de deuda (por ejemplo, un préstamo hipotecario que financia un edificio) u otros pasivos no alteran la conclusión sobre si una adquisición es una combinación de negocios. Además, en respuesta a las solicitudes de quienes respondieron, el Consejo especificó, al finalizar las Modificaciones de 2018, que los activos brutos considerados en la prueba de concentración excluyen el efectivo y equivalentes al efectivo adquirido, los activos por impuestos diferidos, y la plusvalía procedente del efecto de los pasivos por impuestos diferidos. Estas exclusiones se realizaron porque el efectivo adquirido, y la base fiscal de los activos y pasivos adquiridos, son independientes de si el conjunto adquirido de actividades y activos incluye un proceso sustantivo.
- FC21X Al finalizar las Modificaciones de 2018, el Consejo hizo la prueba de concentración opcional. Este cambio permite que las entidades evalúen si han adquirido un proceso sustantivo cuando, por ejemplo, esta evaluación sería más eficiente que aplicar la prueba de concentración, o daría lugar a una conclusión que represente más fielmente los aspectos económicos de una transacción concreta. En línea con el propósito de la prueba de concentración, las Modificaciones de 2018:
- (a) especifican que la elección de llevar a cabo esa prueba está disponible transacción por transacción; y
 - (b) no prohíben que una entidad lleve a cabo la evaluación detallada requerida por los párrafos B8 a B12D si ha efectuado la prueba de concentración y ha concluido que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio. El Consejo decidió que esta prohibición era innecesaria, porque si una entidad pretendía ignorar el resultado de la prueba de concentración, podría haber elegido no aplicarla.
- FC21Y Al realizar la prueba opcional de concentración, el Consejo consideró las consecuencias contables que ocurrirían si, al aplicarla a una transacción concreta, la prueba de concentración no lograra el mismo resultado que la evaluación detallada requerida en otro caso por los párrafos B8 a B12D. La prueba de concentración identifica algunas transacciones como adquisiciones de un activo. Para todas las demás transacciones, la entidad debe continuar realizando la evaluación detallada. La prueba de concentración nunca determina que una transacción es una combinación de negocios.
- FC21Z En teoría, la prueba de concentración puede, algunas veces, identificar una transacción como la adquisición de un activo cuando la evaluación detallada la identificara como una combinación de negocios. Ese resultado sería un falso positivo. El Consejo diseñó la prueba de concentración para minimizar el riesgo de que un falso positivo pudiera privar a los usuarios de los estados financieros de información útil. Un falso positivo tiene dos consecuencias:
- (a) la entidad no reconoce la "plusvalía principal" que está económicamente presente en una combinación de negocios, pero no está presente en la adquisición de un activo.¹ No obstante, si está sustancialmente concentrado todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos (incluyendo la plusvalía principal) en un solo activo identificable (o un grupo de activos identificables similares), el valor razonable de la plusvalía principal no puede ser una parte sustancial del total del valor razonable de los activos brutos adquiridos. Por ello, es improbable que la información sobre el valor de esa plusvalía principal sea significativa. Más aún, si el valor razonable de los procesos adquiridos no es significativo, la evaluación detallada requerida por los párrafos B8 a B12D sería improbable que concluya que los procesos son sustantivos.
 - (b) Existen algunas otras diferencias entre la contabilidad requerida para una combinación de negocios y la contabilidad requerida para la adquisición de un activo, incluyendo diferencias relacionadas con impuestos diferidos, contraprestación contingente, costos relacionados con la adquisición, y ganancias sobre compras realizadas en condiciones muy ventajosas. Esas diferencias en los requerimientos de contabilización no se basan en diferencias entre las características económicas de una combinación de negocios y las de la adquisición de un activo. Por ello, el Consejo no

1

Los párrafos FC313 a FC318 describen la "plusvalía principal". Esos párrafos también destacan que, puesto que la plusvalía se mide como un residuo, el importe en libros de la plusvalía incluye otros factores varios, además de la plusvalía principal.

esperaba que un falso positivo diera lugar a una pérdida de información sobre las características económicas de una combinación de negocios.

FC21AA La prueba de concentración puede no identificar la adquisición de un activo que se identificaría por la evaluación detallada requerida por los párrafos B8 a B12D. Ese resultado sería un falso negativo. Se requiere que una entidad lleve a cabo la evaluación detallada en este caso y se espera que se alcance la misma conclusión que si no hubiera aplicado la prueba de concentración. Por ello, un falso negativo no tiene consecuencias contables.

FC21AB Al finalizar las Modificaciones de 2018, el Consejo también aclaró algunos aspectos de las guías sobre un activo identificable único y sobre activos identificables similares (véanse los párrafos B7B(c) a (f) y B7C).

FC21AC Al finalizar las Modificaciones de 2018, el Consejo no:

- (a) hizo de la prueba de concentración un indicador, en lugar de un factor decisivo. Este cambio habría sido incongruente con el objetivo de reducir los costos de aplicar la NIIF 3 proporcionando una prueba que está diseñada para ser simple en algunos casos sencillos que son fáciles de explicar.
- (b) Proporcionar guías adicionales sobre el término "sustancialmente todo" porque ese término ya se usa en varias Normas NIIF.

Modificaciones a los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

Se añaden los párrafos EI73 a EI 123 sus encabezamientos correspondientes.

Definición de un negocio

EI73 Los ejemplos de los párrafos EI74 a EI123 ilustran la aplicación de las guías de los párrafos B7 a B12D sobre la definición de un negocio.

Ejemplo A-adquisición de inmuebles

Escenario 1—Antecedentes

EI74 Una entidad (Comprador) compra una cartera de 10 viviendas unifamiliares que cada una tiene un arrendamiento en vigor. El valor razonable de la contraprestación pagada es igual al valor razonable agregado de las 10 viviendas unifamiliares adquiridas. Cada vivienda unifamiliar incluye el terreno, edificación y mejoras de la propiedad. Cada hogar tiene una base y diseño interior diferente. Las 10 viviendas unifamiliares adquiridas están ubicadas en la misma área y las clases de clientes (por ejemplo, inquilinos) son similares. Los riesgos asociados con la operativa en el mercado inmobiliario de vivienda adquirida no son significativamente diferentes. No se transfiere ningún empleado, otros activos, procesos u otras actividades.

Escenario 1—Aplicación de los requerimientos

EI75 El comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y concluye que:

- (a) cada vivienda familiar se considera un único activo identificable de acuerdo con el párrafo B7B por las siguientes razones:
 - (i) las mejoras del edificio y de la propiedad están asociadas al terreno y no pueden eliminarse sin incurrir en costos significativos; y
 - (ii) el edificio y el arrendamiento en vigor se consideran un solo activo, porque se reconocerían y medirían como solo activo identificable en una combinación de negocios (véase el párrafo B42).
- (b) El grupo de 10 viviendas unifamiliares es un grupo de activos identificables similares porque los activos (todas las viviendas unifamiliares) son similares en naturaleza y los riesgos asociados con la gestión y creación de productos no son significativamente diferentes. Esto es porque los tipos de viviendas y clases de clientes no son significativamente distintos.
- (c) Por consiguiente, sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un grupo de activos identificables similares.

EI76 Por ello, el comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

Escenario 2—Antecedentes

EI77 Supóngase los mismos hechos que en el Escenario 1 excepto porque el Comprador también adquiere un parque de oficinas corporativas multi arrendatario con seis edificios de oficinas de 10 plantas que están totalmente alquiladas. El conjunto adquirido adicional de actividades y activos incluye el terreno, edificios, arrendamientos y contratos para la limpieza, seguridad y mantenimiento externalizadas. No se transfiere ningún empleado, otros activos, otros procesos u otras actividades. El valor razonable agregado asociado con el parque de oficinas es similar al valor razonable agregado asociado con las 10 viviendas unifamiliares. Los procesos realizados a través de los contratos de limpieza y seguridad asociada son secundarios o menores dentro del contexto de todos los procesos requeridos para elaborar productos.

Escenario 2—Aplicación de los requerimientos

- EI78 El Comprador opta por aplicar la prueba de concentración establecida en el párrafo B7B y concluye que las viviendas unifamiliares y el parque de oficinas no son activos identificables similares, porque difieren de forma significativa en los riesgos asociados con la operativa de los activos, captando y gestionando inquilinos. En concreto, la escala de operaciones y riesgos asociados con las dos clases de clientes son significativamente diferentes. Por consiguiente, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no están sustancialmente todos concentrados en un grupo de activos identificables similares, porque el valor razonable del parque de oficinas es similar al valor razonable agregado de las 10 viviendas unifamiliares. Por ello, el Comprador evalúa si el conjunto cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.
- EI79 El conjunto de actividades y activos tiene productos porque genera ingresos de actividades ordinarias a través de los arrendamientos en vigor. Por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12C para determinar si los procesos adquiridos son sustantivos.
- EI80 El Comprador concluye que no cumple el criterio del párrafo B12C(a) porque:
- (a) el conjunto no incluye una plantilla de trabajadores organizada; y
 - (b) el Comprador considera que los procesos realizados por el personal de limpieza, seguridad y mantenimiento externalizado (los únicos procesos adquiridos) son secundarios o menores dentro del contexto de todos los procesos adquiridos para elaborar productos [véase el párrafo B12D(c)] y, por ello, no son fundamentales para la capacidad de continuar produciendo productos.
- EI81 Tras considerar los únicos procesos adquiridos, los realizados por el personal de limpieza, seguridad y mantenimiento externalizado, el Comprador también concluye que no se cumplen los criterios del párrafo B12C(b). Cualquiera de las siguientes razones justifica esa conclusión:
- (a) los procesos no contribuyen de forma significativa a la capacidad de continuar elaborando productos.
 - (b) Los procesos están ya accesibles en el mercado. Por ello, no son únicos o escasos. Además, podrían sustituirse sin costo, esfuerzo, o retraso en la capacidad de continuar elaborando productos.
- EI82 Puesto que ninguno de los criterios del párrafo B12C se cumple, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

Escenario 3—Antecedentes

- EI83 Supóngase los mismos hechos que en el Escenario 2 excepto que el conjunto adquirido de actividades y activos incluye a los empleados responsables de los arrendamientos, gestión de los inquilinos, y gestión y supervisión de todos los procesos operativos.

Escenario 3—Aplicación de los requerimientos

- EI84 El Comprador opta por no aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y, por ello, evalúa si el conjunto cumple los requerimientos mínimos para ser considerado como un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.
- EI85 El conjunto adquirido de actividades y activos tiene productos porque genera ingresos de actividades ordinarias a través de los arrendamientos en vigor. Por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12C.
- EI86 El Comprador concluye que se cumple el criterio del párrafo B12C(a), porque el conjunto incluye una plantilla de trabajadores organizada con la necesaria formación, conocimiento o experiencia para ejecutar procesos (es decir, arrendamientos, gestión de inquilinos, y gestión y supervisión de los procesos operativos) que son sustanciales porque son fundamentales para la capacidad de continuar elaborando productos cuando se apliquen a los insumos adquiridos (es decir, el terreno, edificios y arrendamientos en vigor). Por ello, el Comprador concluye que se cumple el criterio del párrafo B8 porque esos procesos e insumos sustantivos juntos de forma significativa contribuyen a la capacidad de elaborar productos. Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio.

Ejemplo B-adquisición de un potencial fármaco

Escenario 1—Antecedentes

- EI87 Una entidad (Comprador) compra otra entidad legal que contiene:
- (a) Los derechos sobre un proyecto de investigación y desarrollo en proceso que está desarrollando un componente para tratar la diabetes y está en su fase de prueba final (Proyecto 1). El proyecto 1 incluye el conocimiento histórico, protocolos sobre las fórmulas, diseños y procedimientos esperados que sean necesarios para completar la fase final de comprobación.
 - (b) Un contrato que proporciona pruebas clínicas externalizadas. El precio del contrato se fija a tasas de mercado corrientes y un cierto número de vendedores en el mercado podría proporcionar los mismos servicios. Por ello, el valor razonable asociado con este contrato es nulo. El Comprador no tiene opción de renovar el contrato.
- No se transfiere ningún empleado, otros activos, otros procesos u otras actividades.

Escenario 1—Aplicación de los requerimientos

- EI88 El comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y concluye que:
- (a) El Proyecto 1 es un único activo identificable porque se reconocería y mediría como un único activo intangible identificable en una combinación de negocios.
 - (b) Puesto que el contrato adquirido tiene un valor razonable nulo, sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos está concentrado en el Proyecto 1.
- EI89 Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

Escenario 2—Antecedentes

- EI90 Supóngase los mismos hechos que en el Escenario 1 excepto que el conjunto adquirido de actividades y activos también incluye otro proyecto de investigación y desarrollo en proceso que está desarrollando un componente para tratar la enfermedad de Alzheimer y está en la fase de prueba final (Proyecto 2). El Proyecto 2 incluye el conocimiento histórico, protocolos sobre las fórmulas, diseños y procedimientos esperados que sean necesarios para completar la fase final de comprobación. El valor razonable asociado con el Proyecto 2 es similar al valor razonable agregado asociado con el Proyecto 1. No se transfiere ningún empleado, otros activos, procesos u otras actividades.

Escenario 2—Aplicación de los requerimientos

- EI91 El comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y concluye que:
- (a) El Proyecto 1 y el Proyecto 2 son activos intangibles identificables que se reconocerían y medirían cada uno como un activo identificable separado en una combinación de negocios.
 - (b) El Proyecto 1 y Proyecto 2 no son activos identificables similares porque los riesgos diferentes significativos están asociados con la gestión y creación de productos de cada activo. Cada proyecto tiene riesgos significativamente diferentes asociados con el desarrollo, terminación y comercialización del componente a los clientes. Se pretende que los componentes traten situaciones médicas significativamente diferentes, y cada proyecto tiene una base de clientes potencialmente diferentes de forma significativa.
 - (c) Por consiguiente, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra en su totalidad de forma sustancial en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares. Por ello, el Comprador evalúa si el conjunto cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.
- EI92 El conjunto adquirido de actividades y activos no tiene productos porque no ha comenzado a generar ingresos de actividades ordinarias. Por ello, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12B. El Comprador concluye que esos criterios no se cumplen por las siguientes razones:
- (a) el conjunto no incluye una plantilla de trabajadores organizada; y

- (b) aunque el contrato que proporciona pruebas clínicas externalizadas puede dar acceso a una plantilla de trabajadores organizada que tiene la necesaria formación, conocimiento o experiencia de realización de los procesos necesarios para llevar a cabo las pruebas clínicas, dicha plantilla de trabajadores organizada no puede desarrollar o convertir los insumos adquiridos por el Comprador en productos. Las pruebas clínicas exitosas son una condición previa para elaborar productos, pero llevando a cabo esas pruebas no desarrollarán o convertirán los insumos adquiridos en productos.

Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

Ejemplo C—adquisición de una entidad de biotecnología

Antecedentes

- EI93 Una entidad (Comprador) compra una entidad legal (Entidad de biotecnología). Las operaciones de la Entidad de biotecnología incluyen: actividades de investigación y desarrollo de diversos componentes de medicamentos que está desarrollando (proyectos de investigación y desarrollo en proceso); alta gerencia y científicos con la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar las actividades de investigación y desarrollo; y activos tangibles (incluyendo una sede corporativa, un laboratorio y equipo de investigación). La Entidad de biotecnología no tiene todavía un producto comercializable y no ha generado aún ingresos de actividades ordinarias. Cada uno de los activos adquiridos tiene un valor razonable similar.

Aplicación de los requerimientos

- EI94 Es evidente que, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra en su totalidad de forma sustancial en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares. Por ello, la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B no se cumpliría. Por consiguiente, el Comprador evalúa si el conjunto cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.
- EI95 El Comprador evalúa primero si ha adquirido procesos. Ningún proceso está documentado. No obstante, la plantilla de trabajadores organizada tiene patentados conocimiento de proyectos en curso de biotecnología y tiene experiencia con ellos. Con la aplicación del párrafo B7(b), el Comprador concluye que la capacidad intelectual de una plantilla de trabajadores organizada adquirida que tenga la formación y experiencia necesarias, en el seguimiento de reglas y convenciones, proporciona los procesos necesarios susceptibles de aplicarse a los insumos para elaborar productos.
- EI96 El Comprador evalúa a continuación si los procesos adquiridos son sustantivos. El conjunto de actividades y activos no tiene productos. Por ello, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12B. El Comprador concluye que esos criterios se cumplen porque:
- (a) los procesos adquiridos son fundamentales para la capacidad de desarrollar o convertir los insumos adquiridos en productos; y
 - (b) los insumos adquiridos incluyen:
 - (i) una plantilla de trabajadores que tiene la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar los procesos adquiridos; y
 - (ii) otros insumos que la plantilla de trabajadores organizada podría desarrollar o convertir en productos. Esos insumos incluyen los proyectos de investigación y desarrollo en proceso.
- EI97 Finalmente, aplicando los criterios del párrafo B8, el Comprador concluye que los procesos e insumos sustantivos adquiridos juntos contribuyen de forma significativa a la capacidad de elaborar productos. Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio.

Ejemplo D—adquisición de una emisora de televisión

Antecedentes

- EI98 Una entidad (Comprador) compra los activos de una emisora de televisión a otra entidad (Vendedor). El conjunto adquirido de actividades y activos incluye únicamente la licencia de comunicaciones, el equipo de televisión y un edificio de oficinas. Cada uno de los activos adquiridos tiene un valor razonable similar. El Comprador no adquiere los procesos necesarios para emitir programas, ni empleados, otros activos, otros

DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO

procesos u otras actividades. Antes de la fecha de la adquisición, el Vendedor deja de emitir usando el conjunto de actividades y activos adquirido por el Comprador.

Aplicación de los requerimientos

EI99 El comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y concluye que:

- (a) el equipo de televisión y el edificio no son un único activo identificable, porque el equipo no está asociado al edificio y puede trasladarse sin costo significativo o disminución en la utilidad o valor razonable de cualquier activo.
- (b) La licencia es un activo intangible, mientras que el equipo de televisión y el edificio son activos tangibles de clases distintas. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo B7B(f), los activos no se consideran similares entre sí.
- (c) Cada uno de los activos identificables únicos tiene un valor razonable similar. Por ello, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra en su totalidad de forma sustancial en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares.

Por consiguiente, el Comprador evalúa si el conjunto de actividades y activos cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.

EI100 El conjunto de actividades y activos no tiene productos porque el Vendedor ha dejado de emitir. Por ello, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12B. El conjunto no incluye una plantilla de trabajadores organizada, de forma que no cumple esos criterios. Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

Ejemplo E—adquisición de una planta de producción cerrada

Antecedentes

EI101 Una entidad (Comprador) adquiere una planta de producción cerrada—el terreno y el edificio—así como el equipo relacionado. El valor razonable del equipo y de la planta son similares. Para cumplir las leyes locales, el Comprador debe hacerse cargo de los empleados que trabajan en la planta. No se transfiere ningún otro activo, proceso u otra actividad. El conjunto adquirido de actividades y activos deja de elaborar productos ante de la fecha de la adquisición.

Aplicación de los requerimientos

EI102 El comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y concluye que:

- (a) El equipo y la planta no son un único activo identificable porque el primero podría trasladarse de la planta sin costo o disminución significativos de la utilidad o valor razonable del equipo o de la planta—el equipo no está asociado a la planta y puede usarse en muchos otros tipos de plantas de fabricación.
- (b) El equipo y la planta no son activos identificables similares porque son de diferentes clases de activos tangibles.
- (c) Los valores razonables del equipo y de la planta son similares. Por ello, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra en su totalidad de forma sustancial en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares.

Por consiguiente, el Comprador evalúa si el conjunto de actividades y activos cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.

EI103 El conjunto adquirido de actividades y activos no tiene productos en la fecha de la adquisición porque dejó de elaborar productos con anterioridad. Por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12B. El conjunto incluye una plantilla de trabajadores organizada que tiene la necesaria formación, conocimiento o experiencia para usar el equipo, pero no incluye otro insumo adquirido (tal como propiedad intelectual o inventarios) que la plantilla de trabajadores organizada podría desarrollar o convertir en productos. La planta y el equipo no pueden desarrollarse o transformarse en productos. Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

Ejemplo F—licencia de derechos de distribución

Antecedentes

- EI104 Una entidad (Comprador) adquiere de otra entidad (Vendedor) la sublicencia exclusiva para distribuir el Producto X en una jurisdicción concreta. El Vendedor tiene la licencia mundial para distribuir el Producto X. Como parte de esta transacción, el Comprador también adquiere los contratos de clientes existentes en la jurisdicción y asume un contrato de suministro para comprar el Producto X de un fabricante a tasas de mercado. Ninguno de los activos identificables adquiridos tiene un valor razonable que constituya sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos. No se transfiere ningún empleado, otros activos, procesos, capacidades de distribución u otras actividades.

Aplicación de los requerimientos

- EI105 El comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y concluye que:
- (a) los activos identificables que podrían reconocerse en una combinación de negocios incluyen la sublicencia para distribuir el Producto X, los contratos de clientes y el contrato de suministro;
 - (b) la sublicencia y los contratos de clientes son de clases diferentes de activos intangibles, de forma que no son activos identificables similares; y
 - (c) por consiguiente, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra en su totalidad de forma sustancial en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares.

Por consiguiente, el Comprador evalúa si el conjunto de actividades y activos cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.

- EI106 El conjunto de actividades y activos tiene productos porque en la fecha de la adquisición la licencia estaba generando ingresos de actividades ordinarias de clientes en la jurisdicción especificada en la sublicencia. Por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12C. Como se explicó en el párrafo B12D(a), los contratos adquiridos son un insumo y no un proceso sustantivo. El Comprador considera a continuación si el contrato de suministro adquirido proporciona acceso a una plantilla de trabajadores organizada que realiza un proceso sustantivo. Puesto que el contrato de suministro no está proporcionando un servicio que aplica un proceso a otro insumo adquirido, el Comprador concluye que la esencia del contrato de suministro es solo de la compra del Producto X, sin adquirir una plantilla de trabajadores organizada, procesos y otros insumos necesarios para producir el Producto X. Además, la sublicencia adquirida es un insumo, no un proceso. El Comprador concluye que el conjunto no es un negocio, porque no incluye una plantilla de trabajadores organizada y no ha adquirido procesos sustantivos adquiridos que pudieran cumplir los criterios del párrafo B12C.

Ejemplo G—adquisición de marcas

Antecedentes

- EI107 Supónganse los mismos hechos que en el Ejemplo F, excepto porque el Comprador compra los derechos mundiales del Producto X, incluyendo toda la propiedad intelectual relacionada. El conjunto adquirido de actividades y activos incluye todos los contratos de clientes y relaciones con clientes, inventarios de bienes terminados, materiales de marketing, programas de incentivos de clientes, contratos de suministro de materias primas, equipo especializado específico para la fabricación del Producto X, procesos y protocolos de fabricación documentados para fabricar el Producto X. No se transfiere ningún empleado, otros activos, otros procesos u otras actividades. Ninguno de los activos identificables adquiridos tiene un valor razonable que constituya sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos.

Aplicación de los requerimientos

- EI108 Como se destacó en los párrafos EI105 y EI107, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra en su totalidad de forma sustancial en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares. Por ello, la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B no se cumpliría. Por consiguiente, el Comprador evalúa si el conjunto de actividades y activos cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.

- EI109 El conjunto de actividades y activos tiene productos, de forma que el Comprador aplica los criterios del párrafo B12C. El conjunto no incluye una plantilla de trabajadores organizada y, por ello, no cumple los criterios del párrafo B12C(a). Sin embargo, el Comprador concluye que los procesos de fabricación adquiridos son sustantivos porque, al aplicarlos a los insumos adquiridos, tal como la propiedad intelectual, contratos de suministro de materias primas y equipo especializado, esos procesos contribuyen de forma significativa a la capacidad de continuar elaborando productos y porque son únicos para el Producto X. Por consiguiente, se cumple el criterio del párrafo B12C(b). Por ello, el Comprador concluye que se cumple el criterio del párrafo B8 porque esos procesos e insumos sustantivos juntos de forma significativa contribuyen a la capacidad de elaborar productos. Como resultado, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio.

Ejemplo H—adquisición de una cartera de préstamos hipotecarios

Escenario 1—Antecedentes

- EI110 Una entidad (Comprador) compra cartera de préstamos a otra entidad (Vendedor). La cartera consiste en préstamos de hipotecas residenciales con términos, dimensiones y calificaciones de riesgo que no son significativamente diferentes. No se transfiere ningún empleado, otros activos, procesos u otras actividades.

Escenario 1—Aplicación de los requerimientos

- EI111 El comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y concluye que:
- (a) los activos (préstamos de hipotecas residenciales) son de naturaleza similar;
 - (b) los riesgos asociados con la gestión y creación de productos no son significativamente diferentes porque los términos, dimensiones y calificaciones de riesgo no son significativamente diferentes;
 - (c) los préstamos adquiridos son activos similares; y
 - (d) por consiguiente, sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un grupo de activos identificables similares.

Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

Escenario 2—Antecedentes

- EI112 Supónganse los mismo hechos que en el Escenario 1 excepto porque la cartera de préstamos consiste en préstamos comerciales con términos, dimensiones y calificaciones de riesgo que son significativamente diferentes. Ninguno de los préstamos adquiridos y ningún grupo de préstamos con términos, dimensiones y calificaciones de riesgo, tiene un valor razonable que constituya sustancialmente todo el valor razonable de la cartera adquirida. No se transfiere ningún empleado, otros activos, procesos u otras actividades.

Escenario 2—Aplicación de los requerimientos

- EI113 El Comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B y concluye que:
- (a) los activos (préstamos comerciales) son de naturaleza similar;
 - (b) los riesgos asociados con la gestión y creación de productos de los préstamos son significativamente diferentes porque los términos, dimensiones y calificaciones de riesgo son significativamente diferentes;
 - (c) los préstamos adquiridos no son activos identificables similares; y
 - (d) por consiguiente, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra sustancialmente en su totalidad en un grupo de activos identificables similares.

Por consiguiente, el Comprador evalúa si el conjunto cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.

- EI114 La cartera de préstamos tiene productos porque genera ingresos por intereses. Por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12C. Los contratos adquiridos no son un proceso sustantivo, como se explica en el párrafo B12D(a). Más aún, el conjunto adquirido de actividades y activos no incluye una plantilla de

trabajadores organizada y no hay procesos adquiridos que podrían cumplir los criterios del párrafo B12C(b). Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

Escenario 3—Antecedentes

- EI115 Supóngase los mismos hechos que en el Escenario 2, pero el Comprador también se hace cargo de los empleados del Vendedor (tal como corredores, vendedores, y gestores de riesgos) que gestionan el riesgo crediticio de la cartera y la relaciones con los prestatarios. La contraprestación transferida al Vendedor es significativamente mayor que el valor razonable de la cartera de préstamos adquirida.

Escenario 3—Aplicación de los requerimientos

- EI116 Como se destacó en el párrafo EI113, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra sustancialmente en su totalidad en un grupo de activos identificables similares. Por ello, la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B no se cumpliría. Por consiguiente, el Comprador evalúa si el conjunto cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos B8 a B12D.
- EI117 La cartera de préstamos tiene productos porque genera ingresos por intereses. Por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo B12C y concluye que se cumple el criterio del párrafo B12C(a), porque el conjunto incluye una plantilla de trabajadores organizada con la necesaria formación, conocimiento o experiencia para ejecutar procesos (gestión de relaciones con clientes, y gestión del riesgo crediticio) fundamentales para la capacidad de continuar elaborando productos. Por ello, el Comprador concluye que se cumple el criterio del párrafo B8, porque esos procesos e insumos adquiridos sustantivos (la cartera de préstamos) contribuyen conjuntamente y de forma significativa la capacidad de elaborar productos. Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido es un negocio.

Ejemplo I—determinación del valor razonable de los activos brutos adquiridos

Antecedentes

- EI118 Una entidad (Comprador) mantiene una participación del 20% en otra entidad (Entidad A). En una fecha posterior (a la fecha de adquisición), el Comprador adquiere una participación adicional del 50% en la Entidad A y obtiene su control. Los activos y pasivos de la Entidad A en la fecha de la adquisición son los siguientes:
- (a) un edificio con un valor razonable de 500 u.m.;
 - (b) un activo intangible identificable con un valor razonable de 400 u.m.;
 - (c) efectivo y equivalentes al efectivo con un valor razonable de 100 u.m.;
 - (d) pasivos financieros con un valor razonable de 700 u.m.; y
 - (e) pasivos por impuestos diferidos de 160 u.m. que surgen de diferencias temporarias asociadas con el edificio y el activo intangible.
- EI119 El Comprador paga 200 u.m. por la participación adicional del 50% en la Entidad A. El Comprador determina que en la fecha de la adquisición el valor razonable de la Entidad A es de 400 u.m., que el valor razonable de la participación no controladora es de 120 u.m. (30% x 400 u.m.) y que el valor razonable de la participación anteriormente mantenida es de 80 u.m. (20% x 400 u.m.).

Aplicación de los requerimientos

- EI120 Para realizar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo B7B, el Comprador necesita determinar el valor razonable de los activos brutos adquiridos. Con la aplicación del párrafo B7B, el Comprador determina que el valor razonable de los activos brutos adquiridos es de 1.000 u.m., calculados de la forma siguiente:
- (a) el valor razonable del edificio (500 u.m.); más
 - (b) el valor razonable del activo intangible identificable (400 u.m.); más
 - (c) el exceso (100 u.m.) de:

DEFINICIÓN DE UN NEGOCIO

- (i) la suma (400 u.m.) de la contraprestación transferida (200 u.m.), más el valor razonable de la participación no controladora (120 u.m.), más el valor razonable de la participación mantenida anteriormente (80 u.m.); sobre
 - (ii) el valor razonable de los activos netos identificables adquiridos (300 u.m. = 500 u.m. + 400 u.m. + 100 u.m. + 700 u.m.).
- EI121 El exceso al que hace referencia el párrafo EI120(c) se determina de forma similar a la medición inicial de la plusvalía de acuerdo con el párrafo 32 de la NIIF 3. La introducción de este importe al determinar el valor razonable de los activos brutos adquiridos significa que la prueba de concentración se basa en un importe que se ve afectado por el valor de los procesos sustantivos adquiridos.
- EI122 El valor razonable de los activos brutos adquiridos se determina después de realizar las exclusiones siguientes especificadas en el párrafo B7B(a) de la NIIF 3 para elementos que son independientes de si se adquirió un proceso sustantivo:
 - (a) el valor razonable de los activos brutos adquiridos no incluye el valor razonable del efectivo y equivalentes al efectivo adquiridos (100 u.m.) y no incluye activos por impuestos diferidos (nulos en este ejemplo); y
 - (b) para el cálculo especificado en el párrafo EI120(c)(ii), el pasivo por impuestos diferidos no se deduce al determinar el valor razonable de los activos netos adquiridos (300 u.m.) y no necesita determinarse. Como resultado, el exceso (100 u.m.) calculado aplicando el párrafo EI120(c) no incluye la plusvalía procedente de los efectos de los pasivos por impuestos diferidos.
- EI123 El valor razonable de los activos brutos adquiridos (1.000 u.m.) puede determinarse también de la forma siguiente:
 - (a) el total (1.100 u.m.) obtenido sumando:
 - (i) el importe pagado (200 u.m.) [más el valor razonable de la participación no controladora (120 u.m.), más el valor razonable de la participación mantenida anteriormente (80 u.m.)]; a
 - (ii) el valor razonable de los pasivos asumidos (distintos de los pasivos por impuestos diferidos) (700 u.m.); menos
 - (b) el efectivo y equivalentes al efectivo adquiridos (100 u.m.); menos
 - (c) los activos por impuestos diferidos adquiridos (nulos en este ejemplo). En la práctica, sería necesario determinar el importe de los activos por impuestos diferidos a excluir solo si la introducción de éstos pudiera llevar a que no se cumpliera la prueba de concentración.

**Anexo 4- Modificación, Reducción o Liquidación del Plan,
modificaciones a la NIC 19, publicada por IASB en febrero de 2018.**

Febrero de 2018

Normas NIIF®

Modificación, Reducción o Liquidación del Plan

Modificaciones a la NIC 19

Modificación, Reducción o Liquidación del Plan

(Modificaciones a la NIC 19)

Plan Amendment, Curtailment or Settlement (Amendments to IAS 19) is issued by the International Accounting Standards Board (Board).

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © 2018 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of IASB® publications may be obtained from the Foundation's Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

This Spanish translation of *Plan Amendment, Curtailment or Settlement* (Amendments to IAS 19) has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Licensor on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

Modificación, Reducción o Liquidación del Plan

(Modificaciones a la NIC 19)

Modificación, Reducción o Liquidación del Plan (Modificaciones a la NIC 19) se emitió por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo).

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS (Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de ella, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa civil, penalizaciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe ser sustituta de los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.

Copyright © 2018 IFRS Foundation

Todos los derechos reservados. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para detalles adicionales por favor, contacte con licences@ifrs.org.

Pueden obtenerse copias de las publicaciones del IASB® en el Departamento de Publicaciones de la Fundación. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a publications@ifrs.org o visite nuestra tienda web <http://shop.ifrs.org>.

La traducción al español de *Modificación, Reducción o Liquidación del Plan* (Modificaciones a la NIC 19) ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo (Marcas) incluyendo 'IAS®', 'IASB®', 'IFRIC®', 'IFRS®', 'el logo IFRS®', 'IFRS for SMEs®', el logo IFRS for SMEs®, el logo en forma de 'hexágono', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®', y 'SIC®'. El titular de la licencia tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre las marcas de la Fundación.

La Fundación es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

ÍNDICE

	<i>desde la página</i>
MODIFICACIONES A LA NIC 19 <i>BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS</i>	4
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE <i>MODIFICACIÓN, REDUCCIÓN O LIQUIDACIÓN DEL PLAN</i> (MODIFICACIONES A LA NIC 19) EMITIDA EN FEBRERO DE 2018	7
MODIFICACIONES A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIC 19 <i>BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS</i>	8

Modificaciones a la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*

Se añaden los párrafos 101A, 122A, 123A y 179 y se modifican los párrafos 57, 99, 120, 123, 125, 126 y 156. Se añade un encabezamiento antes del párrafo 122A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos

...

Reconocimiento y medición

...

57 La contabilización, por parte de la entidad, de los planes de beneficios definidos supone los siguientes pasos:

...

- (c) determinar los importes a reconocer en el resultado del periodo:
 - (i) el costo de los servicios del periodo presente (véanse los párrafos 70 a 74 y 122A).

...

...

Costo de servicios pasados y ganancias y pérdidas en el momento de la liquidación

99 ~~Antes~~ Al de determinar el costo de los servicios pasados o una ganancia o pérdida en el momento de la liquidación, una entidad medirá nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto utilizando el valor razonable actual de los activos del plan y los supuestos actuariales actuales ~~(incluyendo las tasas de interés de mercado actuales y otros precios de mercado actuales)~~, que reflejen:

- (a) los beneficios ofrecidos según el plan y los activos del plan antes de la modificación, reducción o liquidación del plan; ~~y~~
- (b) los beneficios ofrecidos según el plan y los activos del plan después de la modificación, reducción o liquidación del plan.

...

101 A Cuando tiene lugar una modificación, reducción o liquidación de un plan, una entidad reconocerá y medirá el costo del servicio pasado, o una ganancia o pérdida procedente de la liquidación, de acuerdo con los párrafos 99 a 101 y los párrafos 102 a 112. Al hacerlo de esta forma, una entidad no considerará el efecto del techo del activo. Una entidad determinará entonces el efecto del techo del activo después de la modificación, reducción o liquidación del plan y reconocerá los cambios en ese efecto de acuerdo con el párrafo 57(d).

...

Componentes del costo de los beneficios definidos

120 Una entidad reconocerá los componentes del costo de los beneficios definidos, excepto en la medida en que otra NIIF requiera o permita su inclusión en el costo de un activo de la forma siguiente:

- (a) costo del servicio (véanse los párrafos 66 a 112 y párrafo 122A) en el resultado del periodo;

...

Costo de los servicios del periodo corriente

- 122A** Una entidad determinará el costo de los servicios del periodo presente usando suposiciones actuariales determinadas al comienzo del periodo anual sobre el que se informa. Sin embargo, si una entidad mide nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99, determinará el costo de los servicios del periodo presente para el resto del periodo anual sobre el que se informa posterior a la modificación, reducción o liquidación del plan, empleando las suposiciones actuariales utilizadas para medir nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos de acuerdo con el párrafo 99(b).

Interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto

- 123** ~~Una entidad determinará El interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto se determinará multiplicando el importe de este pasivo (activo) por la tasa de descuento especificada en el párrafo 83, determinados al comienzo del periodo anual sobre el que se informa, teniendo en cuenta los cambios en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto durante el periodo como consecuencia de los pagos de las aportaciones y beneficios.~~

- 123A** Para determinar el interés neto de acuerdo con el párrafo 123, una entidad usará el pasivo (activo) por beneficios definidos neto y la tasa de descuento determinada al comienzo del periodo anual sobre el que se informa. Sin embargo, si una entidad mide nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99, determinará el interés neto para el resto del periodo anual sobre el que se informa después de la modificación, reducción o liquidación del plan utilizando:

- (a) el pasivo (activo) por beneficios definidos neto determinado de acuerdo con el párrafo 99(b); y
- (b) la tasa de descuento utilizada para medir nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99(b).

Al aplicar el párrafo 123A, la entidad tendrá en cuenta también los cambios en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto durante el periodo como consecuencia de aportaciones o pagos de beneficios.

...

- 125** El ingreso por intereses por los activos del plan es un componente del rendimiento de los activos del plan y se determina multiplicando el valor razonable de los activos del plan por la tasa de descuento especificada en el párrafo 123A. ~~83 como se determina~~ Una entidad determinará el valor razonable de los activos del plan al comienzo del periodo anual sobre el que se informa teniendo en cuenta los cambios en los activos del plan durante el periodo como consecuencia de los pagos por las aportaciones y beneficios. Sin embargo, si una entidad mide nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99, determinará el ingreso por intereses para el resto del periodo anual sobre el que se informa posterior a la modificación, reducción o liquidación del plan, usando los activos del plan utilizados para medir nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos de acuerdo con el párrafo 99(b). Al aplicar el párrafo 125, la entidad tendrá en cuenta también los cambios en los activos del plan mantenidos durante el periodo como consecuencia de aportaciones o pagos de beneficios. La diferencia entre el ingreso por intereses de los activos del plan y el rendimiento de los activos del plan se incluye en la nueva medición del pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

- 126** Los intereses por el efecto del techo del activo son parte del cambio total en el efecto del techo del activo, y se determinan multiplicando el efecto del techo del activo por la tasa de descuento especificada en el párrafo 123A. ~~83 determinada al comienzo del periodo anual sobre el que se informa.~~ Una entidad determinará el efecto del techo del activo al comienzo del periodo anual sobre el que se informa. Sin embargo, si una entidad mide nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99, ésta determinará los intereses sobre el efecto del techo del activo para el resto del periodo anual sobre el que se informa posterior a la modificación, reducción o liquidación del plan, teniendo en cuenta los cambios en el efecto del techo del activo determinados de acuerdo con el párrafo 101A. La diferencia entre ~~ese importe~~ el interés sobre el efecto del techo del activo y el cambio total en el efecto del techo del activo se incluye en la nueva medición del pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

...

Otros beneficios a los empleados a largo plazo

...

Reconocimiento y medición

...

156 Para otros beneficios a los empleados a largo plazo, una entidad reconocerá, en el resultado del periodo, el importe total neto de los siguientes importes, excepto y en la medida en que otra NIIF requiera o permita su inclusión en el costo de un activo:

(a) el costo del servicio (véanse los párrafos 66 a 112 y el párrafo 122A);

...

Transición y fecha de vigencia

...

179 Modificación, Reducción o Liquidación del Plan. (Modificaciones a la NIC 19) emitida en febrero de 2018, añadió los párrafos 101A, 122A y 123A y modificó los párrafos 57, 99, 120, 123, 125, 126 y 156. Una entidad aplicará esas modificaciones a las modificaciones, reducciones o liquidaciones del plan que tengan lugar a partir del primer periodo anual sobre el que se informa que comience desde el 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

Aprobación por el Consejo de *Modificación, reducción o Liquidación del Plan* (Modificaciones a la NIC 19) emitida en febrero de 2018

Modificación, Reducción o Liquidación del Plan (Modificaciones a la NIC 19) fue aprobada por 13 de los 14 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo). La Sra. Tarca se abstuvo de votar por su reciente nombramiento al Consejo.

Hans Hoogervorst

Presidente

Suzanne Lloyd

Vicepresidenta

Nick Anderson

Martin Edelmann

Françoise Flores

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Gary Kabureck

Jianqiao Lu

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Thomas Scott

Chungwoo Suh

Ann Tarca

Mary Tokar

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 19 Beneficios a los Empleados

Se ha modificado el párrafo FC64 se ha añadido una nota a pie de página. Después del párrafo FC173, se añaden un encabezamiento y los párrafos FC173A a 173H. Después del párrafo FC271C, se añaden un encabezamiento y los párrafos FC271D y FC271E. El texto eliminado está tachado.

Información intermedia: efectos de las modificaciones emitidas en 2011

...

FC64 ~~[Eliminado] De forma análogo, en opinión del Consejo, no hay razón para distinguir entre los periodos anteriores y posteriores a una modificación, reducción o liquidación del plan al determinar el costo del servicio presente y el interés neto, es decir, la determinación de cuánto servicio ha prestado el empleado hasta la fecha y el efecto del tiempo en el valor del dinero hasta dicha fecha. Se requiere la nueva medición de una obligación por beneficios definidos en el caso de una modificación, reducción o liquidación de un plan para determinar el costo de los servicios pasados y la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación. De acuerdo con el párrafo B9 de la NIC 34 las suposiciones que subyacen en el cálculo del costo de los servicios presente y el interés neto se basan en las suposiciones al final del ejercicio contable anterior.*~~

* *Modificación, Reducción o Liquidación del Plan* (Modificaciones a la NIC 19), emitida en febrero de 2018 requiere que una entidad use suposiciones actuariales actualizadas para determinar el costo de los servicios del periodo presente y el interés neto para el resto del periodo anual sobre el que se informa después de la modificación, reducción o liquidación del plan cuando la entidad mide nuevamente su pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99. Los párrafos FC173A a FC173F explican las razones del Consejo para las modificaciones. Antes de las modificaciones, la NIC 19 no requería que una entidad utilice suposiciones actualizadas para determinar el costo de los servicios del periodo presente y el interés neto para el periodo posterior a la modificación, reducción o liquidación del plan. El párrafo FC64 explicaba las razones del Consejo para los requerimientos anteriores. Puesto que los requerimientos anteriores han dejado de aplicarse, el Consejo eliminó el párrafo FC64.

...

Modificación, Reducción o Liquidación del Plan—modificaciones emitidas en 2018

FC713A El párrafo 99 requiere que una entidad mida nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto cuando existe una modificación, reducción o liquidación del plan, para determinar el costo del servicio pasado o una ganancia o pérdida en la liquidación. Las modificaciones especifican que cuando una entidad mide nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99, ésta determinará:

- (a) el costo de los servicios del periodo presente y el interés neto para el resto del periodo anual sobre el que se informa utilizando las suposiciones usadas para llevar a cabo la nueva medición; y
- (b) el interés neto para el resto del periodo anual sobre el que se informa sobre la base de la nueva medición del pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

FC173B El Consejo concluyó que es inapropiado ignorar las suposiciones actualizadas al determinar el costo de los servicios del periodo presente y el interés neto para el resto del periodo anual sobre el que se informa. En opinión del Consejo, usando las suposiciones actualizadas para determinar el costo de los servicios del periodo presente y el interés neto para el resto del periodo anual sobre el que se informa, se proporciona información más útil a los usuarios de los estados financieros y se mejora la comprensibilidad de éstos.

FC173C El Consejo consideró si las modificaciones podrían cambiar si y cuando una entidad mide nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99. Una entidad aplicará el párrafo

99 cuando el efecto de una modificación, reducción o liquidación de un plan sobre el costo del servicio pasado, o una ganancia o pérdida en una liquidación sea material o tenga importancia relativa. De acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, una entidad no necesita aplicar los requerimientos del párrafo 99 cuando el efecto de aplicar esos requerimientos no sea significativo. Las modificaciones requieren que una entidad utilice suposiciones actualizadas para determinar el costo de los servicios del periodo presente y el interés neto para el periodo posterior a la modificación, reducción o liquidación de un plan. Por consiguiente, cuando una entidad evalúa si la nueva medición de su pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99 tiene un efecto significativo, considerará no solo el efecto sobre el costo del servicio pasado o una ganancia o pérdida en la liquidación, sino también los efectos de utilizar suposiciones actualizadas para determinar el costo de los servicios del periodo presente y el interés neto para el resto del periodo anual sobre el que se informa después de la modificación, reducción o liquidación del plan.

- FC173D El Consejo concluyó que las modificaciones podrían cambiar si y cuando una entidad mide nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99. El Consejo decidió que esto es apropiado porque en situaciones en las que la aplicación del párrafo 99 podría tener un efecto significativo en los estados financieros, las modificaciones darían lugar a proporcionar información más relevante para los usuarios de los estados financieros, en línea con el objetivo de las modificaciones (véase el párrafo FC173B).
- FC173E Durante sus deliberaciones, el Consejo consideró especificar que una entidad aplicará los requerimientos del párrafo 99 plan por plan (y no, por ejemplo, país por país o entidad por entidad). El Consejo decidió en contra de este enfoque porque el párrafo 57 ya señala que una entidad contabiliza por separado cada plan de beneficios definidos significativo.
- FC173F El Consejo consideró si debería abordar la contabilización de las "fluctuaciones de mercado significativas", que se tratan en el párrafo B9 de la NIC 34. Las modificaciones, reducciones o liquidaciones del plan generalmente proceden de decisiones de gestión y, por ello, difieren de las fluctuaciones de mercado significativas, que tienen lugar independientemente de las decisiones de la gerencia. El Consejo decidió que la contabilización de las "fluctuaciones de mercado significativas" queda fuera del alcance de estas modificaciones. Por consiguiente, las modificaciones abordan solo la medición del costo de los servicios del periodo presente y el interés neto para el periodo posterior a la modificación, reducción o liquidación del plan.

Efecto de los requerimientos del techo del activo

- FC173G La contabilización de la modificación, reducción o liquidación de un plan puede causar una reducción o eliminación de un superávit, lo que puede provocar que el efecto del techo del activo cambie. El Consejo añadió el párrafo 101A para aclarar cómo afectan los requerimientos sobre la contabilización de la modificación, reducción o liquidación de un plan a los requerimientos del techo del activo.
- FC173H En opinión del Consejo, las modificaciones son congruentes y aclaran los requerimientos de la NIC 19. Las modificaciones:
- (a) No reclasifican los importes reconocidos en otro resultado integral. Esto es porque reconocer el costo del servicio pasado, o una ganancia o pérdida en la liquidación, es distinto de la determinación del efecto del techo del activo.
 - (b) Podrían dar lugar a que las entidades reconozcan el costo del servicio pasado, o una ganancia o pérdida en la liquidación, que reduce un superávit que no fue reconocido con anterioridad. En opinión del Consejo, el reconocimiento en esta situación del costo del servicio pasado, o de una ganancia o pérdida en la liquidación, representa fidedignamente la transacción porque el superávit ha estado disponible en efecto para la entidad, y recuperada por ésta, a través de un cambio en la obligación de beneficios definidos o a través de una liquidación.
 - (c) Da lugar a resultados similares, independientemente de si una entidad hace un pago a un plan justo antes de una liquidación o hace pagos directamente a empleados como parte de una liquidación.

...

Transición

...

Modificación, Reducción o Liquidación del Plan—modificaciones emitidas en 2018

- FC271D El Consejo decidió que una entidad no aplicaría *Modificación, Reducción y Liquidación del Plan* (Modificaciones a la NIC 19) de forma retroactiva. El Consejo concluyó que los beneficios de aplicar las modificaciones de forma retroactiva era improbable que superaran el costo de hacerlo, porque la aplicación retroactiva:
- (a) Puede dar lugar a un costo significativo para algunas entidades que opten por presentar, como un componente separado de patrimonio, el importe acumulado de las nuevas mediciones reconocidas en otro resultado integral. Como se explicaba en los párrafos FC173C y FC173D, las modificaciones podrían cambiar si y cuando una entidad mide nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto de acuerdo con el párrafo 99. Por consiguiente, estas entidades podrían haber tenido que revisar las modificaciones, reducciones y liquidaciones del plan que ocurrieron hace varios años y medir nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto en esas fechas.
 - (b) No proporcionarían información de tendencia útil a los usuarios de los estados financieros porque las modificaciones, reducciones y liquidaciones del plan son casos concretos.
 - (c) Afectarían solo a importes reconocidos en el resultado del periodo o en otro resultado integral para periodos anteriores—no afectaría al resultado integral total ni a los importes reconocidos en el estado de situación financiera para esos periodos.
- FC271E El Consejo no proporcionaba una exención para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF. Esto es porque la NIIF 1 no exime a una entidad que adopta por primera vez las NIIF de aplicar los requerimientos de la NIC 19 de forma retroactiva. El Consejo concluyó que habría pocos beneficios en proporcionar a una entidad que adopta por primera vez las NIIF una exención de aplicar estas modificaciones de forma retroactiva cuando tuviera que aplicar de forma retroactiva todos los demás requerimientos de la NIC 19.

...

**Anexo 5- Definición de Material o con Importancia Relativa,
modificaciones a las NIC 1 y NIC 8, publicada por IASB en octubre
de 2018.**

Octubre de 2018

Normas NIIF®

Definición de Material o con Importancia Relativa

Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8

Definición de Material o con Importancia Relativa

Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8

Definition of Material (Amendments to IAS 1 and IAS 8) is issued by the International Accounting Standards Board (Board).

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © 2018 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of IASB® publications may be obtained from the Foundation's Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

This Spanish translation of *Definition of Material* (Amendments to IAS 1 and IAS 8) has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

Definición de Material o con Importancia Relativa

Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8

Definición de Material o con Importancia Relativa (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8) se emitió por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo).

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS (Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de ella, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa civil, penalizaciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe ser sustituta de los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.

Copyright © 2018 IFRS Foundation

Todos los derechos reservados. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para detalles adicionales por favor, contacte con licences@ifrs.org.

Pueden obtenerse copias de las publicaciones del IASB® en el Departamento de Publicaciones de la Fundación. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a publications@ifrs.org o visite nuestra tienda web <http://shop.ifrs.org>.

La traducción al español de *Definición de Material o con Importancia Relativa* (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8) ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo (Marcas) incluyendo 'IAS®', 'IASB®', 'IFRIC®', 'IFRS®', 'el logo IFRS®', 'IFRS for SMEs®', el logo IFRS for SMEs®, el logo en forma de 'hexágono', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' y 'SIC®'. El titular de la licencia tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre las marcas de la Fundación.

La Fundación es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

ÍNDICE	desde la página
MODIFICACIONES A LA NIC 1 <i>PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS</i>	6
MODIFICACIONES A LA NIC 8 <i>POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES</i>	10
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DEL PROYECTO DE NORMA <i>DEFINICIÓN DE MATERIAL O CON IMPORTANCIA RELATIVA</i> (MODIFICACIONES A LAS NIC 1 Y NIC 8)	12
MODIFICACIONES A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIC 1 <i>PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS</i>	13
MODIFICACIONES A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIC 8 <i>POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES</i>	17
MODIFICACIONES A OTRAS NORMAS NIIF Y PUBLICACIONES	18
MODIFICACIONES A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE OTRAS NORMAS NIIF	31

Modificaciones a la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*

El Consejo está emitiendo dos versiones de sus modificaciones a la definición de material o con importancia relativa en la NIC 1 para permitir la adopción anticipada de esta modificación de forma independiente de la adopción de las Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF. Las referencias al Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual) en los Fundamentos de las Conclusiones se relacionan con la versión del Marco Conceptual emitido en 2018 a menos que se señale otra cosa. Sin embargo, las conclusiones alcanzadas serían las mismas si se aplicase la versión de 2010 del Marco Conceptual.

Se modifica el párrafo 7 para una entidad que no ha adoptado las *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF* de 2018, y se añade el párrafo 139T. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones

7

...

Material o con 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 sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, determinada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido éstas. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.~~

La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica.

La materialidad o con importancia relativa depende de la naturaleza o magnitud de la información, o de ambas. Una entidad evalúa si la información en cuestión, individualmente o en combinación con otra, es material o tiene importancia relativa en el contexto de sus estados financieros tomados en su conjunto.

La información se ensombrece si se comunica de forma que hubiera tenido un efecto similar, para los usuarios principales de los estados financieros, que la omisión o expresión inadecuada de esa información. Ejemplos de circunstancias que pueden dar lugar a que la información material o con importancia relativa esté siendo ensombrecida son los siguientes:

- (a) la información con respecto a una partida, transacción u otro suceso que sea material o con importancia relativa se revela en los estados financieros, pero el lenguaje usado es vago o poco claro;
- (b) la información con respecto a una partida, transacción u otro suceso que sea material o con importancia relativa está dispersa por los estados financieros;
- (c) partidas diferentes, transacciones u otros sucesos se agregan inapropiadamente;
- (d) partidas similares, transacciones u otros sucesos se desagregan inapropiadamente; y
- (e) la comprensibilidad de los estados financieros se reduce como resultado de ocultar información material o con importancia relativa dentro de información no significativa, en la medida en que los usuarios principales no puedan determinar qué parte de esa información es material o tiene importancia relativa.

La evaluación de si la información una omisión o expresión inadecuada podría razonablemente esperarse que influya en las decisiones económicas de tomadas por los usuarios principales de los estados financieros con propósito general de una entidad que informa específica, y así es material requiere que una entidad considere la consideración de las características de los usuarios y las circunstancias propias de la entidad.

Numerosos inversores, prestamistas y otros acreedores, existentes y potenciales, no pueden requerir que las entidades que informan les proporcionen información directamente, y deben confiar en los estados financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan. Por consiguiente, ellos son los usuarios principales a quienes se dirigen los estados financieros con propósito general. Los estados financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, y que revisan y analizan la información con diligencia. A veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar recabar la ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos.

~~El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera establece, en el párrafo 252, que: “se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia.” En consecuencia, la evaluación necesita tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, usuarios con las características descritas, se vean influidos al tomar decisiones económicas.~~

² ~~En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el Marco Conceptual por el Marco Conceptual para la Información Financiera. El párrafo 25 fue derogado por el Capítulo 3 del Marco Conceptual.~~

...

Fecha de vigencia

...

139T Definición de Material o con Importancia Relativa (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8), emitida en octubre de 2018, modificó el párrafo 7 de la NIC 1, y el párrafo 5 de la NIC 8, y eliminó el párrafo 6 de la NIC 8. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Se modifica el párrafo 7 para una entidad que ha adoptado las *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF* de 2018, y se añade el párrafo 139T. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones

7

...

Material o con 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 sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, determinada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido éstas. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.~~

La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica.

La materialidad o con importancia relativa depende de la naturaleza o magnitud de la información, o de ambas. Una entidad evalúa si la información en cuestión, individualmente o en combinación con otra información, es material o con importancia relativa en el contexto de sus estados financieros tomados en su conjunto.

La información se ensombrece si se comunica de forma que hubiera tenido un efecto similar para los usuarios principales de los estados financieros que la omisión o expresión inadecuada de esa información. Ejemplos de circunstancias que pueden dar lugar a que información material o con importancia relativa esté siendo ensombrecida son los siguientes:

- (a) la información con respecto a una partida material o con importancia relativa u otro suceso se revela en los estados financieros, pero el lenguaje usado es vago o poco claro;
- (b) la información con respecto a una partida material o con importancia relativa, transacción u otro suceso está dispersa por los estados financieros;
- (c) partidas diferentes, transacciones u otros sucesos se agregan inapropiadamente;
- (d) partidas similares, transacciones u otros sucesos se desagregan inapropiadamente; y
- (e) la comprensibilidad de los estados financieros se reduce como resultado de ocultar información material o con importancia relativa dentro de información no significativa, en la medida en que los usuarios principales no puedan determinar qué información es material o tiene importancia relativa.

La evaluación de si la información una omisión o expresión inadecuada podría razonablemente esperarse que influya en las decisiones económicas de realizadas por los usuarios principales de los estados financieros con propósito general de una entidad que informa específica, y así es material requiere que una entidad considere la consideración de las características de los usuarios y las circunstancias propias de la entidad. Se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia. En consecuencia, la evaluación necesita tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, usuarios con las características descritas, se vean influidos al tomar decisiones económicas.

Numerosos inversores, prestamistas y otros acreedores, existentes y potenciales, no pueden requerir que las entidades que informan les proporcionen información directamente, y deben confiar en los estados financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan. Por consiguiente, ellos son los usuarios principales a quienes se dirigen los estados financieros con propósito general. Los estados financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable

de las actividades económicas y del mundo de los negocios, que revisan y analizan la información con diligencia. A veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar recabar la ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos.

...

Fecha de vigencia

...

139T Definición de Material o con Importancia Relativa (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8), emitida en octubre de 2018, modificó el párrafo 7 de la NIC 1, y el párrafo 5 de la NIC 8, y eliminó el párrafo 6 de la NIC 8. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Modificaciones a la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

El Consejo está emitiendo dos versiones de sus modificaciones a la definición de material o con importancia relativa en la NIC 8 para permitir la adopción anticipada de esta modificación de forma independiente de la adopción de las Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF. Las referencias al Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual) en los Fundamentos de las Conclusiones son a la versión del Marco Conceptual emitido en 2018 a menos que se señale otra cosa. Sin embargo, las conclusiones alcanzadas serían las mismas si se aplicase la versión de 2010 del Marco Conceptual.

Se modifica el párrafo 5 para una entidad que no ha adoptado las *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF* de 2018. Se elimina el párrafo 6 y se añade el párrafo 54H. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones

- 5 ...
- Material o con 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 sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, juzgada en función de las circunstancias que la rodean. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante. Se define en el párrafo 7 de la NIC 1 y se utiliza en esta Norma con el mismo significado.~~
- ...
- 6 ~~La evaluación acerca de si una omisión o inexactitud puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, considerándose así material o de importancia relativa, requiere tener en cuenta las características de tales usuarios. El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera establece, en el párrafo 252, que: “se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia.” En consecuencia, la evaluación necesita tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, usuarios con las características descritas, se vean influidos al tomar decisiones económicas. [Eliminado]~~
- ² ~~El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASB se adoptó por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el Marco Conceptual por el Marco Conceptual para la Información Financiera. El párrafo 25 fue derogado por el Capítulo 3 del Marco Conceptual.~~
- ...

Fecha de vigencia

- ...
- 54H Definición de Material o con Importancia Relativa (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8), emitida en octubre de 2018, modificó el párrafo 7 de la NIC 1, y el párrafo 5 de la NIC 8, y eliminó el párrafo 6 de la NIC 8. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Se modifica el párrafo 5 para una entidad que ha adoptado las *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF* de 2018. Se elimina el párrafo 6 y se añade el párrafo 54H. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones

- 5 ...
- Material o con 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 sobre la base de los estados financieros. La materialidad o importancia relativa depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, juzgada en función de las circunstancias que la rodean. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante. se define en el párrafo 7 de la NIC 1 y se utiliza en esta Norma con el mismo significado.~~
- ...
- 6 La evaluación acerca de si una omisión o inexactitud puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, considerándose así material o de importancia relativa, requiere tener en cuenta las características de tales usuarios. Se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia. En consecuencia, la evaluación necesita tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, usuarios con las características descritas, se vean influidos al tomar decisiones económicas. [Eliminado]
- ...

Fecha de vigencia

- ...
- 54H Definición de Material o con Importancia Relativa (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8), emitida en octubre de 2018, modificó el párrafo 7 de la NIC 1, y el párrafo 5 de la NIC 8, y eliminó el párrafo 6 de la NIC 8. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Aprobación por el Consejo de *Definición de Material o con Importancia Relativa* (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8) emitida en octubre de 2018

Definición de Material o con Importancia Relativa (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8) fue aprobado para su publicación por los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Hans Hoogervorst	Presidente
Suzanne Lloyd	Vicepresidenta
Nick Anderson	
Martin Edelmann	
Françoise Flores	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Gary Kabureck	
Jianqiao Lu	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Thomas Scott	
Chungwoo Suh	
Ann Tarca	
Mary Tokar	

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*

Se añaden los párrafos FC13A a FC13T y sus encabezamientos correspondientes.

Definición de Material o con Importancia Relativa (párrafo 7)

Antecedentes

- FC13A En el Foro de Análisis sobre Información Financiera a Revelar, que tuvo lugar en enero de 2013,¹ se notificó al Consejo a través de la información recibida sobre las modificaciones a la NIC 1 en el Proyecto de Norma de 2014 *Iniciativa de Información a Revelar*, el Documento de Discusión de 2017 *Iniciativa de Información a Revelar—Principios de Información a Revelar*, y desde otras fuentes que las entidades experimentan dificultades para realizar juicios sobre materialidad o importancia relativa al preparar los estados financieros.
- FC13B La información recibida indicaba que las dificultades al realizar los juicios sobre materialidad o con importancia relativa son generalmente de conducta, no estando relacionadas con la definición de material o con importancia relativa. Esa información recibida indicó que algunas entidades aplican los requerimientos de información a revelar de las Normas NIIF de forma mecánica, usándolos como una lista de control de la información a revelar en sus estados financieros, en lugar de aplicar su juicio para determinar qué información es material o con importancia relativa. Algunas entidades han señalado que es más fácil utilizar un enfoque de lista de control que aplicar el juicio, debido a restricciones de recursos de la gerencia, y porque seguir un enfoque mecánico significa que su juicio es menos probable que sea cuestionado por auditores, reguladores o usuarios de sus estados financieros. De forma análoga, algunas entidades señalan que prefieren ser prudentes al decidir si omitir información a revelar, para evitar el riesgo de ser cuestionadas por estas partes.
- FC13C El Consejo concluyó que estas dificultades de conducta podrían abordarse mejor proporcionando guías para ayudar a las entidades a realizar juicios sobre materialidad o importancia relativa, en lugar de realizar cambios sustantivos en la definición de material o con importancia relativa. Por consiguiente, en septiembre de 2017, el Consejo emitió el Documento de Práctica N° 2 *Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa* (el Documento de Práctica de Materialidad o Importancia Relativa).
- FC13D Aunque muchos interesados estuvieron de acuerdo en que eran innecesarios cambios sustantivos en la definición de material o con importancia relativa, el Consejo recibió cierta información de que esta definición podría animar a las entidades a revelar información no significativa en sus estados financieros. La información recibida sugería que el Consejo debería abordar los siguientes puntos:
- (a) la frase "podría influir en las decisiones de los usuarios" para describir el umbral para decidir si la información es material o con importancia relativa puede comprenderse como que requiere demasiada información a proporcionar, porque casi todo "podría" influir en las decisiones de algunos usuarios de los estados financieros incluso si esta posibilidad es remota;
 - (b) la frase "información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada" se centra solo en información que no puede omitirse (información material o con importancia relativa), por lo que tampoco considera el efecto de incluir información no significativa; y
 - (c) la definición hace referencia a "usuarios" pero no especifica sus características, lo que se interpreta por algunos como que quiere decir que se requiere que una entidad considere todos los posibles usuarios de sus estados financieros al decidir qué información revelar.
- FC13E El Consejo también observó que la redacción de la definición de material o con importancia relativa en el *Marco Conceptual de la Información Financiera (Marco Conceptual)* difiere de la redacción usada en la

¹ El Documento de Información Recibida, que resume la información procedente de ese foro y del estudio relacionado del Consejo sobre la información financiera a revelar, está disponible en el sitio web de la Fundación IFRS: <http://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/feedback-statement-discussion-forum-financial-reporting-disclosure-may-2013.pdf>.

NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* y la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. El Consejo considera que la esencia de las definiciones es la misma, porque todas estas definiciones contemplan la omisión o inexactitud de la información que podría influir en las decisiones de los usuarios de los estados financieros. No obstante, la existencia de más de una definición de material o con importancia relativa podría confundir y podría insinuar que el Consejo pretendía que estas definiciones tuvieran significados distintos y se aplicaran de forma diferente en la práctica.

- FC13F Por consiguiente, el Consejo decidió proponer mejoras a la definición de material o con importancia relativa y alinear la definición en las Normas NIIF y otras publicaciones. El Consejo observó que estas mejoras trataban de hacer la definición más fácil de comprender y no pretendía alterar el concepto de materialidad o con importancia relativa en las Normas NIIF.

Mejoras en la definición de material o con importancia relativa

- FC13G En septiembre de 2017, el Consejo publicó el Proyecto de Norma *Definición de Material o con Importancia Relativa* (Modificaciones propuestas a las NIC 1 y NIC 8) que proponía una definición revisada.

- FC13H El Consejo desarrolló esta definición:

- (a) Sustituyendo la descripción del umbral "podría influir" por "podría esperarse razonablemente que influya", para incorporar la aclaración existente en el párrafo 7 de la NIC 1, que señala que: "Por ello, la evaluación necesita tener en cuenta cómo los usuarios con estos atributos *podría esperarse razonablemente que fueran influidos* al tomar decisiones económicas" [énfasis añadido]. Esta redacción ayuda a abordar las preocupaciones planteadas por algunas partes de que el umbral "podría influir" en la definición existente de material o con importancia relativa sea demasiado bajo y pudiera aplicarse de forma demasiado amplia [párrafo FC13D(a)].
- (b) Usando la redacción de la definición de material o con importancia relativa del *Marco Conceptual*.² El Consejo concluyó que esta redacción era más clara que la definición de las NIC 1 y NIC 8. Sin embargo, el Consejo decidió hacer referencia a "estados financieros" en lugar de "informes financieros" en las modificaciones a las NIC 1, en congruencia con el alcance de esa Norma.³ La definición del *Marco Conceptual* también aclara que los usuarios a quienes hace referencia la definición son los usuarios principales de los estados o informes financieros de una entidad. La referencia a los usuarios principales en la definición de material o con importancia relativa en las NIC 1 ayuda a responder a las preocupaciones de que el término "usuarios" puede interpretarse de forma demasiado amplia [véase el párrafo FC13D(c)].
- (c) Incluyendo "ensombrecimiento" en la definición de material o con importancia relativa, para incorporar el concepto existente en el párrafo 30A de la NIC 1, que señala que: "Una entidad no reducirá la comprensibilidad de sus estados financieros ensombreciendo información material o con importancia relativa con información no significativa o agregando partidas que tienen naturalezas y funciones diferentes." La referencia a "ensombrecimiento" en la definición de material o con importancia relativa pretende responder a las preocupaciones que el efecto de incluir información no significativa debe también considerarse, además de "expresión inadecuada" y "omisión" [véanse los párrafos FC13D(a) y (b)].
- (d) Reubicando la redacción que explica, más que define, material o con importancia relativa, tanto en la definición misma como en sus párrafos explicativos. Esta reorganización aclara que los requerimientos son parte de la definición, y que estos párrafos explican la definición.

- FC13I Algunas partes señalaron que el Consejo debería plantear el umbral al que la información pasa a ser material o con importancia relativa sustituyendo "podría influir" por influiría. Sin embargo, el Consejo no hizo esto, porque concluyó que el uso de "influiría" sería un cambio sustantivo que podría tener consecuencias no pretendidas. Por ejemplo, "influiría en las decisiones" podría interpretarse como una presunción de que la información no es material o con importancia relativa a menos que pueda probarse lo contrario, es decir para que la información pueda verse como material o con importancia relativa sería necesario probar que influiría en las decisiones de los usuarios de los estados financieros.

² La redacción del párrafo 2.11 del *Marco Conceptual* es "la información es material o con importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada podría influir en las decisiones que los usuarios principales de los informes financieros con propósito general de una entidad realizan sobre la base de esos informes, lo que proporciona información financiera sobre una entidad que informa específica".

³ Los estados financieros son un tipo de informe financiero.

Ensombrecimiento de la información

- FC13J Las respuestas al Proyecto de Norma *Definición de Material o con Importancia Relativa* (Modificaciones propuestas a las NIC 1 y NIC 8) indicaron un fuerte apoyo a la alineación de la definición de material o con importancia relativa en el *Marco Conceptual* y en las Normas NIIF. Sin embargo, muchos de los que respondieron tenían alguna preocupación—en concreto sobre la introducción del concepto existente de "ensombrecimiento" (como se establece en el párrafo 30A de la NIC 1) en la definición de material o con importancia relativa en la forma propuesta en el Proyecto de Norma. Muchos de los que respondieron pensaban que si el Consejo fuera a incluir este concepto en la definición, entonces "ensombrecimiento de la información" necesitaría ser más precisamente definido o explicado de lo que lo era en el Proyecto de Norma.
- FC13K El Consejo estuvo de acuerdo con los que respondieron en que el concepto de "ensombrecimiento de la información" incorpora en sí mismo una dosis mayor de juicio que "omisión" o "expresión inadecuada" de la información, y consideró eliminar el concepto de la definición de material o con importancia relativa y sus párrafos explicativos conjuntamente. Sin embargo, el Consejo decidió que el beneficio de incluir "ensombrecimiento" en la definición de material o con importancia relativa supera estas preocupaciones. La introducción de este concepto enfatiza que el ensombrecimiento de la información puede afectar las decisiones de usuarios principales al igual que lo puede omitir o expresar inadecuadamente la información. En concreto, la introducción de "ensombrecimiento" en la definición de material o con importancia relativa aborda las preocupaciones de que la definición anterior pudiera percibirse por los interesados como que se centra solo en información que no puede omitirse (información material o con importancia relativa) y no también en por qué puede ser inútil incluir información no significativa.
- FC13L El Consejo no pretendía ser normativo incluyendo el término "ensombrecimiento" en la definición de material o con importancia relativa y aclarándolo posteriormente—el Consejo no está prohibiendo que las entidades revelen información no significativa o introduciendo una calidad requerida de explicaciones e información a incluir en los estados financieros. Por ejemplo, el Consejo no pretendía la incorporación del término "ensombrear" para impedir que las entidades proporcionen información requerida por los reguladores locales o prescriba cómo una entidad organiza y comunica información en los estados financieros. Más bien la intención del Consejo es:
- (a) apoyar los requerimientos existentes del párrafo 30A de la NIC 1, que señala que: "Una entidad no reducirá la comprensibilidad de sus estados financieros ensombreciendo información material o con importancia relativa con información no significativa o agregando partidas materiales o con importancia relativa que tienen naturalezas y funciones diferentes"; y
 - (b) ayudar a las entidades y otros interesados a evitar casos en los que la información material o con importancia relativa se vea ensombrecida por información no significativa, en la medida en que ésta tiene un efecto similar, sobre los usuarios principales de los estados financieros, que omitir o expresar inadecuadamente esa información.

Otras modificaciones

- FC13M Aunque la definición revisada de material o con importancia relativa en la NIC 1 se ha basado en la definición de material o con importancia relativa del *Marco Conceptual*, se realizaron algunos ajustes a su definición para mejorar la claridad y congruencia entre dicho *Marco Conceptual* y las Normas NIIF. La definición del *Marco Conceptual* revisado, sin embargo, continúa haciendo referencia a "informes financieros" en lugar de a "estados financieros".
- FC13N El Consejo también realizó modificaciones al Documento de Práctica sobre Materialidad o con Importancia Relativa para alinearlo con la definición revisada de material o con importancia relativa. El Documento de Práctica sobre Materialidad o con Importancia Relativa continúa haciendo referencia a "inmaterial o sin importancia relativa" y "no significativo" ya que el Consejo concluyó que estos términos tienen el mismo significado.
- FC13O Como se explica en el párrafo FC13H, las modificaciones propuestas incorporan las guías existentes del *Marco Conceptual* y la NIC 1, y por tanto no son cambios sustanciales en los requerimientos existentes de las Normas NIIF. Por esta razón, el Consejo concluyó que las guías del Documento de Práctica sobre Materialidad o con Importancia Relativa y el *Marco Conceptual* no se verían afectados por estas modificaciones.
- FC13P Puesto que las modificaciones se basan en guías existentes, no se considera que sean cambios sustantivos. El Consejo, por consiguiente, concluyó que las modificaciones a otros requerimientos de las Normas NIIF, distintas de la actualización de la definición de material o con importancia relativa cuando se cite o haga referencia directamente, son innecesarias.

- FC13Q El Consejo también decidió que no es necesario cambiar todas las apariciones de "decisiones económicas" por "decisiones" y "usuarios" por "usuarios principales de los estados financieros" en las Normas NIIF. En su proyecto de Marco Conceptual, el Consejo aclaró que:
- (a) los términos "usuarios principales" y "usuarios" se pretende que sean interpretados de la misma forma y haciendo, en ambos casos, referencia a inversores, prestamistas y otros acreedores, actuales y potenciales, que deben confiar de los informes financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información que necesitan (véase la nota a pie de página del párrafo 1.5 del *Marco Conceptual*); y
 - (b) los términos "decisiones" y "decisiones económicas" se pretende que se interpreten de la misma forma.

Efectos probables de las modificaciones a las Normas NIIF

- FC13R En opinión del Consejo, las modificaciones mejorarán la comprensión de la definición de material o con importancia relativa:
- (a) coordinando la redacción de la definición en las Normas NIIF y en el *Marco Conceptual* para evitar la posibilidad de confusión que surge de definiciones diferentes;
 - (b) incorporando requerimientos de apoyo en la NIC 1 en la definición para darles más prominencia y aclarar su aplicabilidad; y
 - (c) suministrando las guías existentes sobre la definición de material o con importancia relativa en un solo lugar, junto con la definición.
- FC13S El Consejo concluyó que las modificaciones no cambian los requerimientos existentes de forma sustancial porque:
- (a) Las mejoras en la definición de material o con importancia relativa:
 - (i) se basan en la redacción del *Marco Conceptual* que es similar, pero más clara que la definición existente de las NIC 1 y NIC 8 [véanse los párrafos FC13E y FC13H(b)]; e
 - (ii) incorporan la redacción que ya existe en la NIC 1 [véanse los párrafos FC13H(a), (c) y (d)].
 - (b) La aclaración de que los usuarios son los usuarios principales, así como la descripción de sus características, han sido tomadas del *Marco Conceptual*.
 - (c) la introducción de "ensombrecimiento de información" refleja el requerimiento existente, como se establece en el párrafo 30A de la NIC 1, de que una entidad no reducirá la comprensibilidad de sus estados financieros ensombreciendo información material o con importancia relativa. No se espera que esta modificación cambie sustancialmente las decisiones de una entidad sobre si la información es material o con importancia relativa—en ninguna circunstancia influiría el ensombrecimiento de información en las decisiones de los usuarios, si la omisión o la expresión inadecuada de la misma información no hubiera influido en esas decisiones.

Por consiguiente, el Consejo espera que el efecto de la definición revisada será el de ayudar a las entidades a realizar mejores juicios sobre materialidad o con importancia relativa.

Fecha de vigencia de la modificación

- FC13T Puesto que las modificaciones no cambian sustancialmente los requerimientos existentes, el Consejo decidió que:
- (a) es apropiada la aplicación prospectiva;
 - (b) es innecesario un periodo largo de implementación; y
 - (c) debe permitirse la adopción anticipada.

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 8 ***Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores***

Se añade el párrafo FC21A.

FC21A Como consecuencia de la Definición de Material o con Importancia Relativa (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8), emitida en octubre de 2018, la definición de material o con importancia relativa y los párrafos explicativos complementarios han sido sustituidos por una referencia a la definición de material o con importancia relativa y párrafos explicativos de la NIC 1 ^{3A} El Consejo realizó este cambio para evitar la duplicidad de la definición de material o con importancia relativa en las Normas.

^{3A} Referencia a los párrafos FC13A a FC13T de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 1.

Modificaciones a otras Normas NIIF y publicaciones

Modificaciones al *Marco Conceptual para la Información Financiera de 2010*

Las siguientes modificaciones son una consecuencia de las modificaciones a la definición de material o con importancia en las NIC 1 y NIC 8. Estas modificaciones se aplican prospectivamente al mismo tiempo que una entidad aplique las modificaciones a la definición de material o con importancia en las NIC 1 y NIC 8.

Se modifica el párrafo CC11. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Materialidad o importancia relativa

- CC11 La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada podría razonablemente esperarse que influya sobre las decisiones que los principales usuarios de los informes financieros con propósito general (véase el párrafo OB5) adoptan a partir de esos informes, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica. En otras palabras, materialidad o con importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual. Por consiguiente, el Consejo no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa, ni determinar qué podría ser material o tener importancia relativa en una situación particular.

Modificaciones al *Marco Conceptual para la Información Financiera* de 2018

Las siguientes modificaciones son una consecuencia de las modificaciones a la definición de material o con importancia en las NIC 1 y NIC 8. Estas modificaciones se aplican prospectivamente al mismo tiempo que una entidad aplique las modificaciones a la definición de material o con importancia en las NIC 1 y NIC 8.

Se modifica el párrafo 2.11. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Materialidad o importancia relativa

- 2.11 La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada podría razonablemente esperarse que influya ~~influir~~ sobre las decisiones que los principales usuarios de los informes financieros con propósito general (véase el párrafo 1.5) adoptan a partir de esos informes, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica. En otras palabras, materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual. Por consiguiente, el Consejo no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa, ni predeterminar qué podría ser material o tener importancia relativa en una situación particular.

Modificaciones al Documento de Práctica de las NIIF N° 2 *Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa*

Las siguientes modificaciones son una consecuencia de las modificaciones a la definición de material o con importancia en las NIC 1 y NIC 8. Estas modificaciones se aplican prospectivamente al mismo tiempo que una entidad aplique las modificaciones a la definición de material o con importancia en las NIC 1 y NIC 8.

Se modifican los párrafos 5, 41 and 60 para una entidad que no haya adoptado las *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF* de 2018. Se modifican también el párrafo 7 de la NIC 1 y el párrafo 5 de la NIC 8 en el Apéndice del Documento de Práctica. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definición de material o con importancia relativa

- 5 El *Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual)* proporciona la siguiente definición de información material o con importancia relativa (el párrafo 7 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* y la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* facilitan una definición ~~definiciones similares~~¹):

La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ~~ensombrecimiento~~ podría razonablemente esperarse que influya influya sobre las decisiones que los principales usuarios de los informes financieros con propósito general adoptan a partir de esos informes, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica. En otras palabras, la materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual.²

¹ Véase el párrafo 7 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* ~~y el párrafo 5 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.~~

² El párrafo CC11 del *Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual)*. ~~Sin embargo, el Proyecto de Norma PN/2017/6 *Definición de Material o con Importancia Relativa (Modificaciones propuestas a las NIC 1 y NIC 8)* (PN *Definición de Material o con Importancia Relativa*) propone mejorar la definición de material a "La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influyera en las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general de una entidad que informa específica realizan sobre la base de esos estados financieros". El PN de la *Definición de Material o con Importancia Relativa* también identifica modificaciones consiguientes a otras Normas NIIF, incluyendo modificaciones a las definiciones de material o con importancia relativa del *Marco Conceptual*, NIC 1 y NIC 8.~~

...

Un proceso de materialidad o con importancia relativa en cuatro fases

...

Fase 2—Evaluar

...

- 41 Una entidad podría concluir que un elemento de información es material o tiene importancia relativa por varias razones. Esas razones incluyen la naturaleza o magnitud ~~tamaño~~ de la partida o una combinación de ambas juzgadas en relación con las circunstancias concretas de la entidad.²³ Por ello, la realización de juicios de materialidad o importancia relativa implica consideraciones cuantitativas y cualitativas. No sería apropiado para la entidad confiar simplemente en guías numéricas o aplicar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa (véanse los párrafos 53 a 55).

² Véase el párrafo 7 de la NIC 1 ~~y el párrafo 5 de la NIC 8.~~

³

...

Fase 4—Revisar

- 60 Una entidad necesita evaluar si la información es material o tiene importancia relativa de forma individual y en combinación con otra información²⁷ en el contexto de sus estados financieros en su conjunto. Incluso si se juzga que la información no es material o no tiene importancia relativa por sí misma, podría ser material o tener importancia relativa cuando se considera en combinación con otra información en el conjunto completo de estados financieros.

² Véase el párrafo 7 de la NIC 1 ~~y el párrafo 5 de la NIC 8.~~

⁷

...

Apéndice

Referencias al *Marco Conceptual para la Información Financiera* y a las Normas NIIF

Extractos del *Marco Conceptual para la Información Financiera*⁴⁵

...

Párrafo CC11

Referencia al párrafo 5 del Documento de Práctica

La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría razonablemente esperarse que influya ~~que influya~~ sobre las decisiones que los principales usuarios de los informes financieros con propósito general adoptan a partir de esos informes, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica. En otras palabras, materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad, basado en la

naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual. Por consiguiente, el Consejo no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa, ni predeterminar qué podría ser material o tener importancia relativa en una situación particular.

...

Extracto de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*

Párrafo 7 (y párrafo 5 de la NIC 8)

Referencia a los párrafos 5, 41 y 60 del Documento de Práctica

Material:

La información es omisiones, o expresiones inadecuadas material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría razonablemente esperarse que individual o de forma colectiva influya sobre las decisiones económicas que los principales usuarios de los informes financieros con propósito general adoptan a partir de esos los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, juzgada en función de las circunstancias que la rodean. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

La materialidad o importancia relativa depende de la naturaleza o magnitud de la información, o de ambas. Una entidad evalúa si la información, individualmente o en combinación con otra información, es material o con importancia relativa en el contexto de sus estados financieros tomados como un todo.

Párrafo 7

Referencia al párrafo 6 del Documento de Práctica

La evaluación de si la información una omisión o expresión inadecuada podría razonablemente esperarse que influya en las decisiones económicas de realizadas por los usuarios principales de los estados financieros con propósito general de una entidad que informa específica, y así es material requiere que una entidad considere la consideración de las características de los usuarios a la vez que considera también las circunstancias propias de la entidad. [...] A veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar recabar la ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos. En consecuencia, la evaluación necesita tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, usuarios con las características descritas, se vean influidos al tomar decisiones económicas.

...

Extractos de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*

Párrafo 5 (y párrafo 7 de la NIC 1)

Referencia a los párrafos 5, 41 y 60 del Documento de Práctica

Material (o con 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 sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, juzgada en función de las circunstancias que la rodean. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

...

Se modifican los párrafos 5, 41 y 60 para una entidad que ha adoptado las *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF* de 2018. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado. Se modifican también el párrafo 7 de la NIC 1 y el párrafo 5 de la NIC 8 en el Apéndice del Documento de Práctica.

Definición de material o con importancia relativa

- 5 El *Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual)* proporciona la siguiente definición de información material o con importancia relativa (el párrafo 7 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* y la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* facilitan una definición ~~definiciones~~ similar¹):

La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ~~ensombrecimiento~~ podría razonablemente esperarse que influya influya sobre las decisiones que los principales usuarios de los informes financieros con propósito general adoptan a partir de esos informes, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica. En otras palabras, la materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual.²

¹ Véase el párrafo 7 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* ~~y el párrafo 5 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.~~

² El párrafo 2.11 del *Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual)*. ~~Sin embargo, el Proyecto de Norma PN/2017/6 *Definición de Material o con Importancia Relativa (Modificaciones propuestas a las NIC 1 y NIC 8)* (PN *Definición de Material o con Importancia Relativa*) propone mejorar la definición de material a "La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influyera en las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general de una entidad que informa específica realizan sobre la base de esos estados financieros". El PN de la *Definición de Material o con Importancia Relativa* también identifica modificaciones consiguientes a otras Normas NIIF, incluyendo modificaciones a las definiciones de material o con importancia relativa del *Marco Conceptual*, NIC 1 y NIC 8.~~

...

Un proceso de materialidad o con importancia relativa en cuatro fases

...

Fase 2—Evaluar

...

- 41 Una entidad podría concluir que un elemento de información es material o tiene importancia relativa por varias razones. Esas razones incluyen la naturaleza o magnitud ~~tamaño~~ de la partida o una combinación de ambas juzgadas en relación con las circunstancias concretas de la entidad.²³ Por ello, la realización de juicios de materialidad o importancia relativa implica consideraciones cuantitativas y cualitativas. No sería apropiado para la entidad confiar simplemente en guías numéricas o aplicar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa (véanse los párrafos 53 a 55).

² Véase el párrafo 7 de la NIC 1 ~~y el párrafo 5 de la NIC 8.~~

³

...

Fase 4—Revisar

- 60 Una entidad necesita evaluar si la información es material o tiene importancia relativa de forma individual y en combinación con otra información²⁷ en el contexto de sus estados financieros en su conjunto. Incluso si se juzga que la información no es material o no tiene importancia relativa por sí misma, podría ser material o tener importancia relativa cuando se considera en combinación con otra información en el conjunto completo de estados financieros.

² Véase el párrafo 7 de la NIC 1 y el párrafo 5 de la NIC 8.

⁷

...

Apéndice

Referencias al *Marco Conceptual para la Información Financiera* y a las Normas NIIF

Extractos del Marco Conceptual para la Información Financiera⁴⁵

Párrafo 2.11

Referencia al párrafo 5 del Documento de Práctica

La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría razonablemente esperarse que ~~influir~~ influya sobre las decisiones que los principales usuarios de los informes financieros con propósito general adoptan a partir de esos informes, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica. En otras palabras, materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual. Por consiguiente, el Consejo no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa, ni predeterminar qué podría ser material o tener importancia relativa en una situación particular.

...

⁴⁵ Las referencias al Marco Conceptual para la Información Financiera en este Documento de Práctica se actualizarán una vez se emita el *Marco Conceptual* revisado.

...

Extracto de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*

Párrafo 7 (y párrafo 5 de la NIC 8)

Referencia a los párrafos 5, 41 y 60 del Documento de Práctica

Material:

La información es omisiones, o expresiones inadecuadas material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría razonablemente esperarse que individual o de forma colectiva influya sobre las decisiones económicas que los principales usuarios de los informes financieros con propósito general adoptan a partir de esos los estados financieros, que proporcionan

información financiera sobre una entidad que informa específica. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, juzgada en función de las circunstancias que la rodean. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

La materialidad o importancia relativa depende de la naturaleza o magnitud de la información, o de ambas. Una entidad evalúa si la información, individualmente o en combinación con otra información, es material o con importancia relativa en el contexto de sus estados financieros tomados como un todo.

Párrafo 7

Referencia al párrafo 6 del Documento de Práctica

La evaluación de si la ~~información una omisión o expresión inadecuada~~ podría razonablemente esperarse que influya en las decisiones económicas de realizadas por los usuarios principales de los estados financieros con propósito general de una entidad que informa específica, y así es material requiere que una entidad considere ~~la consideración de~~ las características de los usuarios a la vez que considera también las circunstancias propias de la entidad. [...] A veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar recabar la ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos. En consecuencia, la evaluación necesita tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, usuarios con las características descritas, se vean influidos al tomar decisiones económicas.

...

Extractos de la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

Párrafo 5 (y párrafo 7 de la NIC 1)

Referencia a los párrafos 5, 41 y 60 del Documento de Práctica

~~**Material (o con 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 sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, juzgada en función de las circunstancias que la rodean. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.~~

...

Modificaciones a la NIC 10 *Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa*

Se modifica el párrafo 21 y se añade el párrafo 23C. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste

- 21 Si hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste son materiales, no revelar esta información podría razonablemente esperarse que influya sobre las decisiones ~~económicas~~ que los principales usuarios de los informes financieros con propósito general adoptan a partir de esos ~~los~~ estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica. Por consiguiente, una entidad revelará la siguiente información sobre cada categoría significativa de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste:
- (a) la naturaleza del evento; y
 - (b) una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación.
- ...

Fecha de vigencia

- ...
- 23C Definición de Material o con Importancia Relativa (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8), emitida en octubre de 2018 modificó el párrafo 21. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las modificaciones a la definición de material o con importancia relativa del párrafo 7 de la NIC 1 y de los párrafos 5 y 6 de la NIC 8.

Modificaciones a la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*

Se modifica el párrafo 24 y se añade el párrafo 58. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Materialidad o importancia relativa

...

- 24 La NIC 1 ~~y la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~ definen una ~~partida como material o de con~~ importancia relativa ~~cuando su omisión o inexactitud puede influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios a partir de los estados financieros. En La NIC 1 información y~~ requiere revelar información por separado de las partidas materiales o con importancia relativa, incluyendo (por ejemplo), operaciones en discontinuación; y la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* requiere revelar información de los errores, así como de los cambios en las estimaciones y en las políticas contables. Ninguna de las dos Normas contiene guías cuantitativas relativas a la materialidad o con importancia relativa.

...

Fecha de vigencia

...

- 58 Definición de Material o con Importancia Relativa (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8), emitida en octubre de 2018 modificó el párrafo 24. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las modificaciones a la definición de material o con importancia relativa del párrafo 7 de la NIC 1 y de los párrafos 5 y 6 de la NIC 8.

Modificaciones a la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Se modifica el párrafo 75 y se añade el párrafo 104. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Reestructuración

- ...
- 75 La decisión de reestructurar, tomada por la gerencia o por el órgano de administración de la entidad antes del final del periodo sobre el que se informa, no dará lugar a una obligación implícita final del periodo sobre el que se informa, a menos que, antes de esta fecha, la entidad haya:
- (a) empezado a ejecutar el plan de reestructuración; o
 - (b) anunciado las principales características del plan de reestructuración, a todos los que vayan a resultar afectados por él, de una manera suficientemente concreta como para producir, en los afectados, expectativas válidas en el sentido de que la entidad va a llevar a cabo la reestructuración.
- Si una entidad comienza a ejecutar el plan de reestructuración, o anuncia sus principales características a los afectados por él, solo después de la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa, se requiere que revele este hecho, según lo establecido por la NIC 10 *Hechos Occurridos Después del Periodo sobre el que se Informa*, si la reestructuración es significativa y no revelar información podría razonablemente esperarse que influya sobre las decisiones ~~económicas~~ que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general adoptan a partir de ~~los~~ esos estados financieros que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica.
- ...

Fecha de vigencia

- ...
- 104 *Definición de Material o con Importancia Relativa* (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8), emitida en octubre de 2018 modificó el párrafo 75. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las modificaciones a la definición de material o con importancia relativa del párrafo 7 de la NIC 1 y de los párrafos 5 y 6 de la NIC 8.

Modificaciones a la NIIF 2 Pagos basados en Acciones

Las siguientes modificaciones son una consecuencia de las modificaciones a la definición de material o con importancia en las NIC 1 y NIC 8. Estas modificaciones se aplican prospectivamente al mismo tiempo que una entidad aplique las modificaciones a la definición de material o con importancia en las NIC 1 y NIC 8.

Se modifica el párrafo GI17 (GI Ejemplo 11). El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

...

Aplicación de los requerimientos

...

No obstante, en algunos casos, el gasto relacionado con un PCAE puede no ser material o significativo. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* establece que las políticas contables de las NIIF no necesitan ser aplicadas cuando el efecto de su aplicación no es material o significativo (NIC 8, párrafo 8). ~~NIC 8-NIC 1 Presentación de Estados Financieros~~ también señala que la información una omisión o expresión inadecuada de una partida es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento pudiera individual o colectivamente esperarse razonablemente esperarse que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general adoptan a partir de los esos estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica. La materialidad o con importancia relativa depende ~~del tamaño~~ de la naturaleza o magnitud de la información, o de ambas. Una entidad evalúa si la información, individualmente o en combinación con otra información, es material o con importancia relativa en el contexto de sus estados financieros tomados como un todo ~~la omisión o inexactitud, juzgada en función de las circunstancias que la rodean. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante (NIC 8, párrafo 5)(NIC 1, párrafo 7)~~. Por lo tanto, en este ejemplo, la entidad debe considerar si el gasto de 256.000 u.m. es material.

...

Modificaciones a la NIIF 4 *Guía de Implementación de los Contratos de Seguro*

Las siguientes modificaciones son una consecuencia de las modificaciones a la definición de material o con importancia en las NIC 1 y NIC 8. Estas modificaciones se aplican prospectivamente al mismo tiempo que una entidad aplique las modificaciones a la definición de material o con importancia en las NIC 1 y NIC 8.

Se modifican los párrafos GI15 y GI16. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Materialidad o con importancia relativa

- GI15 La NIC 1 define materialidad o con importancia relativa y destaca que no será necesario cumplir un requerimiento de revelación de información específico, de una NIIF, si la información correspondiente careciese de materialidad o con importancia. ~~La NIC 1 define materialidad o importancia relativa como sigue:~~

~~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 sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, determinada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido éstas. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.~~

- GI16 El párrafo 7 de la ~~La~~ NIC 1 también explica lo siguiente:

La evaluación de si la información una omisión o expresión inadecuada podría razonablemente esperarse que influya en las decisiones económicas de realizadas por los usuarios principales de los estados financieros con propósito general de una entidad que informa específica, y así es material requiere que una entidad considere la consideración de las características de los usuarios a la vez que considera también las circunstancias propias de la entidad. Numerosos inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales no tienen la posibilidad de requerir que las entidades que informan les proporcionen información directamente, y deben confiar en los estados financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan. Por consiguiente, ellos son los usuarios principales a quienes se dirigen los estados financieros con propósito general. Los estados financieros se preparan para usuarios que tienen un nivel de conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, y que revisan y analizan la información con diligencia. A veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden recabar la ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos. El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera establece, en el párrafo 251, que: “se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia.” En consecuencia, la evaluación necesita tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, usuarios con las características descritas, se vean influidos al tomar decisiones económicas.

⁺ ~~El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASC se adoptó por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el Marco Conceptual por el Marco Conceptual para la Información Financiera. El párrafo 25 fue derogado por el Capítulo 3 del Marco Conceptual.~~

Modificaciones a los fundamentos de las conclusiones de otras normas NIIF

Las siguientes modificaciones a los fundamentos de las conclusiones son una consecuencia de las modificaciones a la definición de material o con importancia en las NIC 1 y NIC 8.

NIIF 17 Contratos de Seguro

Se añade una nota a pie de página a la definición de material o con importancia relativa citada en el párrafo FC79.

- * Modificaciones a la definición de material o con importancia relativa en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* emitido en octubre de 2018.

Marco Conceptual para la Información Financiera de 2018

Se añade el párrafo FC2.20A.

Materialidad o importancia relativa (octubre de 2018)

FC2.20A La definición de material o con importancia relativa en el *Marco Conceptual* fue modificada para incluir una referencia a "ensombrecimiento de información" y sustituyó la frase "podría influir decisiones" por "podría razonablemente que influya decisiones". Los párrafos FC13A a FC13T de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 1 explican las razones de esas modificaciones.

**Anexo 6- Interpretación CINIIF 23, La Incertidumbre frente a los
Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, publicada por IASB en
junio de 2017.**

Junio de 2017

Normas NIIF®
Interpretación CINIIF

CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias

IASB®

 IFRS®

CINIIF 23

La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias

This IFRIC® Interpretation, IFRIC 23 *Uncertainty over Income Tax Treatments*, is issued by the International Accounting Standards Board (Board).

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © 2017 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of IASB® publications may be obtained from the Foundation's Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

This Spanish translation of IFRIC 23 *Uncertainty over Income Tax Treatments* has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

CINIIF 23

La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias

Esta Interpretación CINIIF, CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* se emite por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo).

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS (Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de la misma, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa civil, penalizaciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe ser sustituta de los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.

Copyright © 2017 IFRS Foundation

Todos los derechos reservados. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para detalles adicionales por favor, contacte con licences@ifrs.org.

Pueden obtenerse copias de las publicaciones del IASB en el Departamento de Publicaciones de la Fundación. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a publications@ifrs.org o visite nuestra tienda web <http://shop.ifrs.org>.

La traducción al español de la Interpretación CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo (Marcas) incluyendo 'IAS®', 'IASB®', 'IFRIC®', 'IFRS®', 'el logo IFRS®', 'IFRS for SMEs®', el logo IFRS for SMEs®, el logo en forma de 'hexágono', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' y 'SIC'. El titular de la licencia tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre las marcas de la Fundación.

La Fundación es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

CINIIF 23 LA INCERTIDUMBRE FRENTE A LOS TRATAMIENTOS DEL IMPUESTO A LAS
GANANCIAS

ÍNDICE	desde la página
INTRODUCCIÓN	7
CINIIF 23 LA INCERTIDUMBRE FRENTE A LOS TRATAMIENTOS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS	8
APÉNDICE A Guía de Aplicación	11
APÉNDICE B Fecha de vigencia y transición	12
APÉNDICE C Modificación a la NIIF 1 <i>Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera</i>	13
EJEMPLOS ILUSTRATIVOS	14
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES	16

La Interpretación CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* (CINIIF 23) está contenida en los párrafos 1 a 14 y en los Apéndices A, B y C. La CINIIF 23 va acompañada de Ejemplos Ilustrativos y los Fundamentos de las Conclusiones. El alcance y la autoridad de las Interpretaciones se establecen en los párrafos 2 y 7 a 16 del *Prólogo a las Normas Internacionales para la Información Financiera*.

Introducción

Esta CINIIF Interpretación, CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* se emite por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo). Fue desarrollada por el Comité de Interpretaciones de las NIIF (El Comité).

El Comité recibió una consulta que preguntaba cuándo es apropiado que las entidades reconozcan un activo por impuestos corrientes si las leyes fiscales exigen que las entidades realicen pagos con respecto a un tratamiento impositivo cuestionado. En la circunstancia de la consulta descrita, la entidad pretendía apelar contra una regla fiscal. La NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* incluye requerimientos sobre el reconocimiento y medición de los activos y pasivos por impuestos, pero no especifica cómo reflejar la incertidumbre. El Comité observó que las entidades aplican métodos de presentación de la información diversos cuando la aplicación de la legislación fiscal es incierta.

Por consiguiente, el Comité desarrolló la CINIIF 23 para abordar cómo reflejar la incertidumbre en la contabilización de los impuestos a las ganancias.

CINIIF 23

La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias

Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 10 *Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa*
- NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

Antecedentes

- 1 La NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* especifica los requerimientos para los activos y pasivos por impuestos diferidos y corrientes. Una entidad utilizará los requerimientos de la NIC 12 sobre la base de las leyes fiscales aplicables.
- 2 Puede no quedar clara la forma en que se aplica la legislación fiscal a una transacción o circunstancia concreta. La aceptabilidad de un tratamiento impositivo concreto según la legislación fiscal puede no ser conocida hasta que la autoridad fiscal correspondiente o los tribunales de justicia tomen una decisión en el futuro. Por consiguiente, una disputa o inspección de un tratamiento impositivo concreto por parte de la autoridad fiscal puede afectar la contabilización de una entidad del activo o pasivo por impuestos diferidos o corrientes.
- 3 En esta Interpretación:
 - (a) "tratamiento impositivo" hace referencia a los tratamientos usados por una entidad o que prevé usar en sus declaraciones del impuesto a las ganancias.
 - (b) "autoridad fiscal" hace referencia al organismo u organismos que deciden si los tratamientos impositivos son aceptables según la legislación fiscal. Esto puede incluir un tribunal de justicia.
 - (c) "un tratamiento impositivo incierto" es un tratamiento de los impuestos por el cual existe incertidumbre sobre si la autoridad fiscal aceptará el tratamiento impositivo según la legislación fiscal. Por ejemplo, la decisión de una entidad de no presentar la declaración del impuesto a las ganancias en una jurisdicción fiscal, o no incluir un ingreso concreto en la ganancia fiscal, es un tratamiento impositivo incierto si su aceptabilidad es incierta según la legislación fiscal.

Alcance

- 4 Esta Interpretación aclara cómo aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 12 cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias. En esta circunstancia, una entidad reconocerá y medirá su activo o pasivo por impuestos diferidos o corrientes aplicando los requerimientos de la NIC 12 sobre la base de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales determinadas aplicando esta Interpretación.

Problemas

- 5 Cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias, esta Interpretación aborda:
 - (a) si una entidad considerará por separado el tratamiento impositivo incierto;
 - (b) los supuestos que una entidad realiza sobre la revisión de los tratamientos impositivos por las autoridades fiscales;
 - (c) cómo determinará una entidad la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales; y
 - (d) cómo considerará una entidad los cambios en hechos y circunstancias.

Acuerdo

Cuándo una entidad considerará por separado el tratamiento impositivo incierto

- 6 Una entidad determinará si considerar cada tratamiento impositivo incierto por separado o en conjunto con otro u otros tratamientos impositivos inciertos sobre la base del enfoque que mejor prediga la resolución de la incertidumbre. Para determinar el enfoque que mejor prediga la resolución de la incertidumbre, una entidad puede considerar, por ejemplo, (a) cómo prepara su declaración del impuesto a las ganancias y sustenta los tratamientos impositivos; o (b) la forma en que espera que la autoridad fiscal haga su inspección y resuelva las cuestiones que pueden surgir de ésta.
- 7 Si, aplicando el párrafo 6, una entidad considera más de un tratamiento conjunto incierto de los impuestos, la entidad interpretará las referencias a un "tratamiento impositivo incierto" en esta Interpretación como que se refiere al grupo de tratamientos de los impuestos inciertos considerados conjuntamente.

Inspección por las autoridades fiscales

- 8 Al evaluar si y cómo un tratamiento impositivo incierto afecta la determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales, una entidad supondrá que una autoridad fiscal inspeccionará los importes que tiene derecho a examinar y tendrá conocimiento total de toda la información relacionada cuando lleve a cabo esas revisiones.

Determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales

- 9 Una entidad considerará si es probable que una autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto.
- 10 Si una entidad concluye que es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto, la entidad determinará la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales, de forma congruente con el tratamiento impositivo usado o que esté previsto usar en su declaración de impuestos a las ganancias.
- 11 Si una entidad concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto, la entidad reflejará el efecto de la incertidumbre al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales. Una entidad reflejará el efecto de la incertidumbre para cada tratamiento impositivo incierto por el uso de uno de los siguientes métodos, dependiendo de qué método la entidad espera que prediga mejor la resolución de la incertidumbre:
- (a) El importe más probable—el único importe más probable en un rango de posibles resultados. El importe más probable puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si los posibles resultados son duales o se concentran en un valor.
 - (b) El valor esperado—la suma de los importes ponderados por su probabilidad en un rango de resultados posibles. El valor esperado puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si existe un rango de resultados posibles que no son duales ni están concentrados en un valor.
- 12 Si un tratamiento impositivo incierto afecta a los impuestos corrientes e impuestos diferidos (por ejemplo, si afecta la ganancia imponible usada para determinar el impuesto corriente y las bases fiscales usadas para determinar el impuesto diferido), una entidad realizará juicios y estimaciones congruentes sobre el impuesto corriente y el impuesto diferido.

Cambios en hechos y circunstancias

- 13 Una entidad evaluará nuevamente un juicio o estimación requerido por esta Interpretación si cambian los hechos y circunstancias sobre los que se basaron el juicio o la estimación o como resultado de nueva información que afecte al juicio o estimación. Por ejemplo, un cambio en los hechos y circunstancias puede cambiar las conclusiones de una entidad sobre la aceptabilidad de un tratamiento impositivo o la estimación de una entidad del efecto de la incertidumbre o ambos. Los párrafos A1 a A3 establecen las guías sobre cambios en los hechos y circunstancias.

- 14 Una entidad reflejará el efecto de un cambio en los hechos y circunstancias o de nueva información como un cambio en una estimación contable aplicando la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Una entidad aplicará la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa* para determinar si un cambio que ocurre después del periodo sobre el que se informa es un suceso que requiere o no requiere ajuste.

Apéndice A

Guía de Aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la CINIIF 23 y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la CINIIF 23.

Cambios en hechos y circunstancias (párrafo 13)

- A1 Al aplicar el párrafo 13 de esta Interpretación, una entidad evaluará la relevancia y el efecto de un cambio en los hechos y circunstancias o de nueva información en el contexto de las leyes fiscales aplicables. Por ejemplo, un suceso concreto puede dar lugar a la nueva evaluación de un juicio o estimación realizado por un tratamiento impositivo, pero no por otro, si esos tratamientos impositivos están sujetos a diferentes leyes fiscales.
- A2 Ejemplos de cambios en hechos y circunstancias o de nueva información que, dependiendo de las circunstancias, puedan dar lugar a la nueva evaluación de un juicio o estimación requerido por esta Interpretación incluyen, pero no se limitan a los siguientes aspectos:
- (a) Inspecciones o acciones por una autoridad fiscal. Por ejemplo:
 - (i) Acuerdos o discrepancias por parte de la autoridad fiscal con el tratamiento impositivo o con un tratamiento impositivo similar al usado por la entidad;
 - (ii) información con la que la autoridad fiscal está de acuerdo o discrepa sobre un tratamiento impositivo similar usado por otra entidad; y
 - (iii) información sobre el importe recibido o pagado para cancelar un tratamiento impositivo similar.
 - (b) Cambios en las reglas establecidas por una autoridad fiscal.
 - (c) La finalización del derecho de una autoridad fiscal a inspeccionar o volver a inspeccionar un tratamiento impositivo.
- A3 La ausencia de acuerdo o discrepancia de una autoridad fiscal con un tratamiento impositivo, de forma aislada, es improbable que constituya un cambio en los hechos y circunstancias o nueva información que afecte los juicios y estimaciones requeridas por esta Interpretación.

Información a revelar

- A4 Cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias, una entidad determinará si revelar:
- (a) los juicios realizados al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales aplicando el párrafo 122 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*; e
 - (b) información sobre los supuestos y estimaciones realizados al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales aplicando el párrafo 125 a 129 de la NIC 1.
- A5 Si una entidad concluye que es probable que una autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto, determinará si revelar el posible efecto de la incertidumbre como una contingencia relacionada con impuestos aplicando el párrafo 88 de la NIC 12.

Apéndice B

Fecha de vigencia y transición

Este Apéndice forma parte integrante de la CINIIF 23 y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la CINIIF 23.

Fecha de vigencia

- B1 Una entidad aplicará esta Interpretación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Interpretación a periodos anteriores, revelará este hecho.

Transición

- B2 En el momento de la aplicación inicial, una entidad aplicará esta Interpretación:
- (a) retroactivamente aplicando la NIC 8 si ello es posible sin el uso del razonamiento en retrospectiva; o
 - (b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la Interpretación reconocido en la fecha de aplicación inicial. Si una entidad selecciona este enfoque de transición, no reexpresará la información comparativa. En su lugar la entidad reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Interpretación como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda). La fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo anual sobre el que se informa en que la entidad aplique esta Interpretación por primera vez.

Apéndice C

Una entidad aplicará la modificación de este Apéndice cuando aplique la CINIIF 23.

Modificación a la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*

Se añade el párrafo 39AF.

39AF La CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* añadió el párrafo E8. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la CINIIF 23.

En el Apéndice E, se añade el párrafo E8 y su encabezamiento correspondiente.

La Incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias

E8 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF cuya fecha de transición a las NIIF es antes del 1 de julio de 2017 puede optar por no reflejar la aplicación de la CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* en la información comparativa de sus primeros estados financieros conforme a las NIIF. Una entidad que realiza esa elección reconocerá el efecto acumulado de la aplicación de la CINIIF 23 como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda) al comienzo de su primer periodo sobre el que se informa conforme a las NIIF.

CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias

Ejemplos Ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la CINIIF 23, pero no son parte de ella.

EI1 Estos ejemplos muestran situaciones hipotéticas que ilustran la forma en que una entidad puede aplicar algunos de los requerimientos de la CINIIF 23 sobre la base de los hechos limitados presentados. En todos los ejemplos, como requiere el párrafo 8 de la CINIIF 23, la entidad ha supuesto que la autoridad fiscal inspeccionará los importes que tiene derecho a revisar y tendrá un conocimiento total de toda la información relacionada al realizar esas inspecciones.

Ejemplo 1—El método del valor esperado se usa para reflejar el efecto de la incertidumbre en tratamientos impositivos considerados de forma conjunta

EI2 La declaración del impuesto a las ganancias de la Entidad A en una jurisdicción incluye deducciones relacionadas con la fijación de los precios de transferencia. La autoridad fiscal podría cuestionar esos tratamientos impositivos. En el contexto de la aplicación de la NIC 12, los tratamientos impositivos inciertos afectan solo la determinación de la ganancia imponible del periodo corriente.

EI3 La Entidad A destaca que la decisión de la autoridad fiscal sobre una fijación de precios de transferencia afectaría, o se vería afectada por el resto de los temas de fijación de precios de transferencia. Aplicando el párrafo 6 de la CINIIF 23, la Entidad A concluye que la consideración de los tratamientos impositivos de todos los temas de fijación de precios de transferencia en la jurisdicción conjuntamente predice mejor la resolución de la incertidumbre. La Entidad A también concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte los tratamientos impositivos. Por consiguiente, la Entidad A refleja el efecto de la incertidumbre al determinar su ganancia fiscal aplicando el párrafo 11 de la CINIIF 23.

EI4 La Entidad A estima las probabilidades de los posibles importes adicionales que podrían añadirse a su ganancia fiscal, de la forma siguiente:

	Importe adicional estimado, u.m. ^(a)	Probabilidad, %	Estimación del valor esperado, u.m.
Resultado 1	—	5%	—
Resultado 2	200	5%	10
Resultado 3	400	20%	80
Resultado 4	600	20%	120
Resultado 5	800	30%	240
Resultado 6	1.000	20%	200
		100%	650

(a) En estos Ejemplos Ilustrativos, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.)

EI5 El Resultado 5 es el más probable. Sin embargo, la Entidad A observa que existe un rango de resultados posibles que no son duales ni concentrados en un valor. Por consiguiente, la Entidad A concluye que el valor esperado de 650 u.m. predice mejor la resolución de la incertidumbre.

EI6 Por consiguiente, la Entidad A reconoce y mide su pasivo por impuestos corrientes aplicando la NIC 12 sobre la base de la ganancia fiscal que incluye 650 u.m. para reflejar el efecto de la incertidumbre. El importe de 650 u.m. se suma al importe de la ganancia fiscal presentada en su declaración del impuesto a las ganancias.

Ejemplo 2—El método del importe más probable se usa para reflejar el efecto de la incertidumbre al reconocer y medir el impuesto diferido y el impuesto corriente

- EI7 La Entidad B adquiere por 100 u.m. un activo intangible identificable por separado que tiene una vida indefinida y, por ello, no se amortiza aplicando la NIC 38 *Activos Intangibles*. La legislación fiscal especifica que el costo total del activo intangible es deducible a efectos fiscales, pero el calendario de deducibilidad es incierto. Aplicando el párrafo 6 de la CINIIF 23, la Entidad B concluye que la consideración de este tratamiento impositivo por separado predice mejor la resolución de la incertidumbre.
- EI8 La Entidad B deduce 100 u.m. (el costo del activo intangible) al calcular la ganancia fiscal del Año 1 en su declaración del impuesto a las ganancias. Al final del Año 1, la Entidad B concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte el tratamiento impositivo. Por consiguiente, la Entidad B refleja el efecto de la incertidumbre al determinar su ganancia fiscal y la base fiscal del activo intangible aplicando el párrafo 11 de la CINIIF 23. La Entidad B concluye que el importe más probable que la autoridad fiscal aceptará como un importe deducible para el Año 1 es de 10 u.m. y es el importe más probable que mejor predice la resolución de la incertidumbre.
- EI9 Por consiguiente, al reconocer y medir su pasivo por impuestos diferidos aplicando la NIC 12 al final del Año 1, la Entidad B calcula una diferencia temporaria imponible sobre la base del importe más probable de la tasa fiscal de 90 u.m. (100 u.m. - 10 u.m.) para reflejar el efecto de la incertidumbre, en lugar de la base fiscal calculada sobre la base de la declaración del impuesto a las ganancias (0 u.m.) de la Entidad B.
- EI10 De forma análoga, como requiere el párrafo 12 de la CINIIF 23, la Entidad B refleja el efecto de la incertidumbre en la determinación de la ganancia fiscal del Año 1 usando juicios y estimaciones que son congruentes con los utilizados para calcular el pasivo por impuestos diferidos. La Entidad B reconoce y mide su pasivo por impuestos corrientes aplicando la NIC 12 sobre la base de la ganancia imponible que incluye 90 u.m. (100 u.m. - 10 u.m.). El importe de 90 u.m. se suma al importe de la ganancia fiscal incluida en su declaración del impuesto a las ganancias. Esto es porque la Entidad B dedujo 100 u.m. en el cálculo de la ganancia imponible del Año 1, mientras que el importe más probable de deducción es de 10 u.m.

Fundamentos de las Conclusiones de la CINIIF 23

La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la CINIIF 23, pero no forman parte de ella. Resumen las consideraciones del Comité de Interpretaciones de las NIIF (el Comité) para alcanzar el acuerdo.

Antecedentes

- FC1 El Comité recibió una consulta que preguntaba cuándo es apropiado que las entidades reconozcan un activo por impuestos corrientes si las leyes fiscales exigen que las entidades realicen pagos con respecto a un tratamiento impositivo cuestionado. En la circunstancia de la consulta descrita, la entidad pretendía apelar contra una regla fiscal.
- FC2 La NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* incluye requerimientos sobre el reconocimiento y medición de los activos y pasivos por impuestos, pero no especifica cómo reflejar la incertidumbre. El Comité observó que las entidades aplican métodos de presentación de la información diversos cuando la aplicación de la legislación fiscal es incierta.
- FC3 Por consiguiente, en octubre de 2015 el Comité publicó un proyecto de Interpretación *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* para comentario público. Se recibieron 61 cartas de comentarios. El Comité consideró los comentarios recibidos para desarrollar esta Interpretación.

Alcance

- FC4 La pregunta que recibió el Comité se relacionaba con una circunstancia concreta en la cual se requiere que una entidad realice un pago a una autoridad fiscal con respecto a un tratamiento del impuesto a las ganancias en conflicto. Sin embargo, al analizar la cuestión, el Comité destacó que una pregunta similar podría surgir en otras circunstancias en las que existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias. Por consiguiente, el Comité decidió que la Interpretación debería abordar la contabilización de los impuestos a las ganancias para cualquier tratamiento impositivo que implique incertidumbre que afecte la aplicación de la NIC 12. Quienes respondieron al proyecto de Interpretación apoyaron generalmente el alcance propuesto por el Comité.
- FC5 La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias puede afectar los impuestos diferidos y los corrientes. Por ejemplo, el calendario de deducibilidad del costo de un activo intangible según la legislación fiscal puede ser incierto y esto puede afectar la ganancia fiscal y la base fiscal del activo, que a su vez afecta la determinación del impuesto diferido y corriente respectivamente. El Comité decidió requerir un enfoque congruente para reflejar el efecto de la incertidumbre para el impuesto diferido y corriente; por ello, la Interpretación se aplica al determinar el impuesto diferido y el impuesto corriente.
- FC6 El Comité desarrolló la Interpretación como una Interpretación de la NIC 12, es decir, los requerimientos de la Interpretación se añaden y complementan los requerimientos de la NIC 12. El Comité decidió no ampliar el alcance de la Interpretación a impuestos o gravámenes fuera del alcance de la NIC 12 porque le preocupaba que un alcance mayor pudiera crear conflictos entre Normas NIIF.

Intereses y sanciones

- FC7 La NIC 12 no hace referencia explícita a los intereses y sanciones por pagar o recibir de una autoridad fiscal, ni se mencionan explícitamente en otras Normas NIIF.
- FC8 Algunos de los que respondieron al proyecto de Interpretación sugirieron que la Interpretación incluya de forma explícita intereses y sanciones asociadas con los tratamientos impositivos inciertos dentro de su alcance. Algunos señalaron que las entidades contabilizan los intereses y sanciones de forma diferentes dependiendo de si aplican la NIC 12 o la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* a esos importes.
- FC9 El Comité decidió no añadir a la Interpretación requerimientos relacionados con intereses y penalizaciones asociados con los tratamientos impositivos inciertos. Más bien, el Comité destacó que, si una entidad considera que un importe por pagar o por cobrar concreto por intereses y sanciones es un impuesto a las ganancias, por lo cual el importe queda dentro del alcance de la NIC 12 y, cuando existe incertidumbre, también queda dentro del alcance de esta Interpretación. Por el contrario, si una entidad no aplica la NIC 12

a un importe por pagar o por cobrar concreto, entonces esta Interpretación no se aplica a ese importe, independientemente de si existe incertidumbre.

Acuerdo

Cuándo una entidad considera por separado el tratamiento impositivo incierto

- FC10 El importe de un activo o pasivo por impuestos podría verse afectado si una entidad considera cada tratamiento impositivo incierto de forma separada o conjuntamente con uno o más tratamientos impositivos inciertos. Por consiguiente, el Comité decidió incluir el requerimiento del párrafo 6 de la Interpretación a este respecto. El Comité destacó que una entidad puede necesitar usar el juicio al aplicar ese requerimiento.

Inspección por las autoridades fiscales

- FC11 El Comité decidió que una entidad debería suponer que una autoridad fiscal inspeccionará los importes si tiene derecho a hacerlo y tiene un conocimiento total de toda la información relacionada. Al tomar esta decisión, el Comité destacó que los párrafos 46 y 47 de la NIC 12 requieren que una entidad mida los activos y pasivos por impuestos sobre la base de las leyes fiscales que han sido promulgadas o están a punto de serlo.
- FC12 Unos pocos de los que respondieron al proyecto de Interpretación sugirieron que una entidad considere la probabilidad de inspección, en lugar de suponer que ésta tendrá lugar. Estas personas señalaron que una evaluación de la probabilidad sería particularmente importante si no existe un límite temporal sobre el derecho de la autoridad fiscal a inspeccionar las declaraciones del impuesto a las ganancias.
- FC13 El Comité decidió no cambiar el supuesto de inspección, ni crear una excepción a ello por circunstancias en las que no existe límite temporal sobre el derecho de la autoridad fiscal a inspeccionar las declaraciones del impuesto a las ganancias. Casi todos los que respondieron al proyecto de Interpretación apoyaron el supuesto de inspección. El Comité también destacó que el supuesto de inspección por la autoridad fiscal, de forma aislada, no requeriría que una entidad refleje los efectos de la incertidumbre. El umbral para reflejar los efectos de la incertidumbre es si es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto. En otras palabras, el reconocimiento de la incertidumbre no se determina sobre la base de si una autoridad fiscal inspecciona un tratamiento impositivo.

Determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales

Cuándo reflejar el efecto de la incertidumbre

- FC14 El párrafo 24 de la NIC 12 requiere el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos en la medida en que sea probable que una entidad pueda utilizar las diferencias temporarias deducibles contra la ganancia fiscal. El objetivo de la NIC 12 también hace referencia a un umbral probable en el contexto del impuesto diferido. Además, aunque la NIC 12 no incluye un umbral de reconocimiento explícito para el impuesto corriente, el párrafo 14 de la NIC 12 implica que se aplique un umbral probable a los activos por impuestos corrientes que surgen de una pérdida fiscal.
- FC15 Por consiguiente, el Comité decidió que una entidad debería reflejar el efecto de la incertidumbre en la contabilización del impuesto corriente y diferido cuando concluya que no es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto (y por ello, es probable que reciba o pague importes relacionados con el tratamiento impositivo incierto).
- FC16 El Comité concluyó que establecer este umbral explícito para el reconocimiento del efecto de la incertidumbre incrementará la comparabilidad entre entidades y reducirá algunos costos de medición.

Cómo reflejar el efecto de la incertidumbre

- FC17 Para reflejar el efecto de la incertidumbre, el Comité decidió que una entidad debería usar el valor esperado o el importe más probable, el método que mejor prediga la resolución de la incertidumbre. Este enfoque es similar al enfoque usado en la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con*

Cientes para estimar el importe de la contraprestación variable en un contrato de ingresos de actividades ordinarias.

- FC18 El Comité consideró si permitir o requerir el uso de un tercer método de medición, tal como un "enfoque de probabilidad acumulada" (es decir, el método de medición utilizado para reflejar la incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los EE.UU.). El Comité observó que la introducción de un tercer método habría complicado los juicios que se necesita hacer al aplicar la Interpretación. Esto es porque una entidad habría tenido que evaluar cuál de los tres métodos de medición predice mejor la resolución de la incertidumbre. El Comité también destacó que las Normas NIIF no usan el enfoque de la probabilidad acumulada, mientras que el valor esperado y el importe más probable se usan en otras partes de diversas Normas. La introducción de un método de medición no usado en cualquier otra Norma podría proporcionar una reducción de la comparabilidad.
- FC19 Por consiguiente, el Comité decidió no permitir o requerir un tercer método de medición para reflejar los efectos de la incertidumbre.

Cambios en hechos y circunstancias

- FC20 La consideración de la incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias significa que es necesario hacer estimaciones, y estas estimaciones implican juicios basados en la información disponible. La información disponible para una entidad sobre tratamientos impositivos inciertos puede cambiar a lo largo del tiempo. Por consiguiente, el Comité decidió que una entidad debería evaluar nuevamente un juicio o estimación requerido por la Interpretación cuando los hechos y circunstancias relacionados cambien.
- FC21 El Comité también decidió que una entidad debería reflejar el efecto de cualquier cambio en sus juicios o estimaciones de forma congruente con los requerimientos de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para cambios en las estimaciones contables.

Información a revelar

- FC22 La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* y la NIC 12 proporcionan requerimientos de información a revelar que puedan ser relevantes cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias. Por consiguiente, en lugar de introducir requerimientos de información a revelar nuevos, el Comité decidió destacar los requerimientos existentes en la Interpretación.

Combinaciones de negocios

- FC23 El Comité consideró si la Interpretación debería abordar la contabilización de los activos y pasivos por impuestos adquiridos o asumidos en una combinación de negocios cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias. El Comité destacó que la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* se aplica a todos los activos adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios. Por consiguiente, el Comité concluyó que la Interpretación no debería abordar de forma explícita los activos y pasivos por impuestos adquiridos o asumidos en una combinación de negocios.
- FC24 No obstante, el párrafo 24 de la NIIF 3 requiere que una entidad contabilice los activos y pasivos por impuestos diferidos que surgen como parte de una combinación de negocios aplicando la NIC 12. Por consiguiente, la Interpretación se aplica a estos activos y pasivos cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias que afecta el impuesto diferido.

Transición

- FC25 El Comité observó que la aplicación retroactiva de la Interpretación sin el uso del razonamiento en retrospectiva sería, a menudo, imposible para las entidades. Por consiguiente, el Comité decidió no requerir la reexpresión de la información comparativa cuando una entidad aplica por primera vez la Interpretación. Sin embargo, el Comité concluyó que no debe impedirse que una entidad aplique la Interpretación de forma retroactiva si puede hacerlo así sin el uso del razonamiento en retrospectiva. Por consiguiente, el Comité decidió permitir la aplicación retroactiva si es posible sin el uso del razonamiento en retrospectiva.

Entidades que adoptan por primera vez las NIIF

- FC26 El Comité observó que, si la fecha de transición a las NIIF de una entidad que las adopta por primera vez es anterior a la fecha en que se emite la Interpretación, la entidad que adopta por primera vez las NIIF podría afrontar las mismas dificultades del razonamiento en retrospectiva que las entidades que ya aplican las

CINIIF 23 LA INCERTIDUMBRE FRENTE A LOS TRATAMIENTOS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Normas NIIF. Por consiguiente, el Comité decidió no requerir que las entidades que adoptan por primera vez las NIIF cuya fecha de transición a las NIIF es anterior al 1 de julio de 2017 presenten en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF información comparativa que refleje esta Interpretación.