

Mayo de 2015

Proyecto de Norma PN/2015/3

# Marco Conceptual para la Información Financiera

Recepción de comentarios hasta el 26 de octubre de 2015

IASB<sup>®</sup>

 IFRS<sup>®</sup>

**Proyecto de Norma  
Marco Conceptual  
para la Información Financiera**

*Recepción de comentarios hasta el 26 de octubre de 2015*

Exposure Draft ED/2015/3 *Conceptual Framework for Financial Reporting* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **26 October 2015** and should be submitted in writing to the address below, by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or electronically using our 'Comment on a proposal' page.

All comments will be on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

**Disclaimer:** the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

**Copyright © 2015 IFRS Foundation®**

**All rights reserved.** Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

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

This Spanish translation of the Exposure Draft *Conceptual Framework for Financial Reporting* 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 IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'IFRS Taxonomy', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'NIIF', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the IFRS Foundation on request.

The IFRS 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 as above.

**Proyecto de Norma  
Marco Conceptual  
para la Información Financiera**

*Recepción de comentarios hasta el 26 de octubre de 2015*

El Proyecto de Norma PN/2015/3 *Marco Conceptual para la Información Financiera* es publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) únicamente para recibir comentarios. Las propuestas podrán modificarse a la luz de los comentarios recibidos antes de emitirse de forma definitiva. La fecha límite para recibir comentarios es el **26 de octubre de 2015** y deben enviarse por escrito a la dirección indicada a continuación, por correo electrónico a [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) o por vía electrónica utilizando nuestra página de "Comment on a proposal".

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

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

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

**Copyright © 2015 IFRS Foundation®**

**Reservados todos los derechos.** Pueden realizarse copias de este Proyecto de Norma únicamente a efectos de preparar comentarios a enviar al IASB siempre que estas copias sean para uso personal o interno y que no sean vendidas o difundidas de otra forma y que en cada copia se reconozcan los derechos de autor de la Fundación IFRS y la dirección completa del IASB.

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

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera y las demás publicaciones del IASB es el publicado por el IASB en el idioma inglés. Se pueden obtener copias en la Fundación IFRS. Todas las cuestiones relativas a derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

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

La traducción al español del Proyecto de Norma *Marco Conceptual para la Información Financiera* 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.



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

La Fundación IFRS, previa petición, tiene a disposición de los interesados información detallada adicional sobre las marcas registradas, incluyendo información de los países en los que están registradas o en proceso de registro

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

## ÍNDICE

*desde el párrafo***RESUMEN E INVITACIÓN A COMENTAR****INTRODUCCIÓN** **IN1****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 y los cambios en éstos 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 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 la eficiencia y eficacia del uso de los recursos 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

*Relevancia* 2.6*Representación fiel* 2.14*Aplicación de las características cualitativas fundamentales* 2.20

Características cualitativas de mejora 2.22

*Comparabilidad* 2.23*Verificabilidad* 2.29*Oportunidad* 2.32*Comprensibilidad* 2.33*Aplicación de las características cualitativas de mejora* 2.36**La restricción del costo en la utilidad de la información financiera** **2.38****CAPÍTULO 3—ESTADOS FINANCIEROS Y LA ENTIDAD QUE INFORMA****Introducción** **3.1****El papel de los estados financieros** **3.2**

Hipótesis de negocio en marcha 3.10

**La entidad que informa** **3.11**

Límites de la entidad que informa 3.13

Solo control directo 3.19

Control directo e indirecto 3.21

**CAPÍTULO 4—LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS****Introducción** **4.1**

|  |             |
|--|-------------|
| <b>Definición de activo</b>  | <b>4.5</b>  |
| Derechos   | 4.8         |
| Potencial para producir beneficios económicos  | 4.13        |
| Control  | 4.17        |
| <b>Definición de pasivo</b>  | <b>4.24</b> |
| Obligación de transferir un recurso económico  | 4.27        |
| Obligación presente  | 4.31        |
| <i>Falta de capacidad en la práctica para evitar la transferencia</i>                | 4.32        |
| <i>Suceso pasado</i>   | 4.36        |
| <b>Contratos pendientes de ejecución</b>   | <b>4.40</b> |
| <b>Patrimonio</b>  | <b>4.43</b> |
| <b>Definiciones de ingresos y gastos</b>   | <b>4.48</b> |
| <b>Información sobre la esencia de los derechos y las obligaciones contractuales</b> | <b>4.53</b> |
| <b>Partida contable separada</b>   | <b>4.57</b> |
| <b>CAPÍTULO 5—RECONOCIMIENTO Y BAJA EN CUENTAS</b>                                   |             |
| <b>Introducción</b>  | <b>5.1</b>  |
| <b>El proceso de reconocimiento</b>  | <b>5.2</b>  |
| <b>Criterios de reconocimiento</b>   | <b>5.9</b>  |
| Relevancia   | 5.13        |
| <i>Incertidumbre sobre la existencia y la separabilidad</i>                          | 5.15        |
| <i>Baja probabilidad de obtener un flujo de beneficios económicos</i>                | 5.17        |
| <i>Incertidumbre en la medición</i>  | 5.20        |
| Representación fiel  | 5.22        |
| Costo  | 5.24        |
| <b>Baja en cuentas</b>   | <b>5.25</b> |
| Modificación de contratos  | 5.33        |
| <b>CAPÍTULO 6—MEDICIÓN</b>   |             |
| <b>Introducción</b>  | <b>6.1</b>  |
| <b>Bases de medición y la información que proporcionan</b>                           | <b>6.4</b>  |
| Costo histórico  | 6.6         |
| Valor corriente  | 6.19        |
| <i>Valor razonable</i>   | 6.21        |
| <i>Valor en uso y valor de cumplimiento</i>  | 6.34        |
| Resumen de la información proporcionada por las diferentes bases de medición         | 6.47        |
| <b>Factores a considerar al seleccionar una base de medición</b>                     | <b>6.48</b> |
| Relevancia   | 6.53        |
| Representación fiel  | 6.57        |
| Características cualitativas de mejora   | 6.59        |
| Factores específicos en la medición inicial  | 6.64        |
| <i>Intercambios de partidas de valores similares</i>                                 | 6.66        |
| <i>Transacciones con tenedores de derechos sobre el patrimonio</i>                   | 6.69        |
| <i>Intercambios de partidas de valores diferentes</i>                                | 6.70        |

|  |             |
|--|-------------|
| <i>Activos contruidos internamente</i>   | 6.72        |
| <b>Más de una base de medición relevante</b>                                   | <b>6.74</b> |
| <b>Medición del patrimonio</b>   | <b>6.78</b> |
| <b>CAPÍTULO 7—PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR</b>                         |             |
| <b>Introducción</b>  | <b>7.1</b>  |
| <b>El objetivo y alcance de los estados financieros</b>                        | <b>7.2</b>  |
| <b>Presentación e información a revelar como herramientas de comunicación</b>  | <b>7.8</b>  |
| Clasificación  | 7.10        |
| Agregación   | 7.14        |
| Objetivos y principios de presentación e información a revelar                 | 7.16        |
| <b>Información sobre el rendimiento financiero</b>                             | <b>7.19</b> |
| <b>CAPÍTULO 8—CONCEPTOS DE CAPITAL Y DE MANTENIMIENTO DEL CAPITAL</b>          |             |
| <b>Conceptos de capital</b>  | <b>8.1</b>  |
| <b>Conceptos de mantenimiento del capital y la determinación del resultado</b> | <b>8.3</b>  |
| <b>Ajustes por mantenimiento del capital</b>                                   | <b>8.10</b> |
| <b>ÁPENDICES</b>   |             |
| <b>A Técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo</b>                |             |
| <b>B Glosario</b>  |             |
| <b>APROBACIÓN POR EL IASB</b>  |             |

## El [proyecto] *Marco Conceptual para la Información Financiera*

### Resumen e invitación a comentar

---

El *Marco Conceptual para la Información Financiera* (el "*Marco Conceptual*") describe el objetivo y los conceptos de la información financiera con propósito general. Éste es una herramienta práctica que:

- (a) ayuda al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) a desarrollar Normas que estén basadas en conceptos congruentes;
- (b) ayuda a los preparadores a desarrollar políticas contables congruentes cuando no es aplicable ninguna Norma a una transacción o suceso específicos, o cuando una Norma permite una opción de política contable; y
- (c) ayuda a terceros a comprender e interpretar las Normas.

El *Marco Conceptual* del IASB existente fue desarrollado por su organismo predecesor, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, en 1989. El material sobre el objetivo de la información financiera y sobre las características cualitativas de la información financiera se revisó por el IASB en 2010 como consecuencia de un proyecto conjunto con el emisor nacional de normas de los EE.UU., el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB). Este Proyecto de Norma establece las propuestas para un *Marco Conceptual* revisado. Ha sido desarrollado a la luz de las respuestas recibidas sobre el Documento de Discusión *Una Revisión del Marco Conceptual para la Información Financiera* (el "Documento de Discusión"), que fue publicado en julio de 2013.

Las razones para las propuestas contenidas en este Proyecto de Norma se resumen en los Fundamentos de las Conclusiones que le acompañan.

### ¿Por qué está el IASB revisando el *Marco Conceptual*?

---

Aunque el *Marco Conceptual* existente ha ayudado al IASB a desarrollar Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF):

- (a) algunas áreas importantes no están cubiertas;
- (b) las guías en algunas áreas no están claras; y
- (c) algunos aspectos del *Marco Conceptual* existente están desfasados.

Por consiguiente, en 2004 el IASB y el FASB iniciaron un proyecto conjunto para revisar sus *Marcos Conceptuales*. Sin embargo, en 2010 suspendieron el trabajo en ese proyecto para concentrarse en otros proyectos.

En 2011, el IASB 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 IASB. Por consiguiente, el IASB reinició su proyecto de *Marco Conceptual* en 2012.<sup>1</sup>

El objetivo del proyecto es mejorar la información financiera proporcionando un conjunto de conceptos más completo, claro y actualizado. Por ello, este Proyecto de Norma:

- (a) Es más completo que el *Marco Conceptual* existente porque aborda las áreas siguientes que no están cubiertas, o no lo están con suficiente detalle, en el *Marco Conceptual* existente:
  - (i) medición;
  - (ii) rendimiento financiero (incluyendo el uso del otro resultado integral);
  - (iii) presentación e información a revelar;
  - (iv) baja en cuentas; y
  - (v) la entidad que informa.
- (b) Aclara algunos aspectos del *Marco Conceptual* existente. Por ello, este Proyecto de Norma:
  - (i) aclara que la información necesaria para cumplir el objetivo de la información financiera incluye información que puede utilizarse para ayudar a evaluar la administración realizada por la gerencia de los recursos de la entidad;

---

<sup>1</sup> El trabajo desde el reinicio del proyecto en 2012 no ha sido realizado conjuntamente con el FASB.

- (ii) explica los papeles de la prudencia y de la esencia sobre la forma en la información financiera;
  - (iii) aclara que un alto nivel de incertidumbre en la medición puede hacer menos relevante a la información financiera;
  - (iv) aclara que decisiones importantes sobre, por ejemplo, el reconocimiento y la medición se desarrollan considerando la naturaleza de la información resultante tanto sobre el rendimiento financiero como sobre la situación financiera; y
  - (v) proporciona definiciones más claras de activos y pasivos, y guías más amplias para apoyar esas definiciones.
- (c) Actualiza las partes del *Marco Conceptual* existente que están desfasadas. Por ejemplo, este Proyecto de Norma aclara el papel de la probabilidad en las definiciones de activos y pasivos.

## Enfoque y alcance del proyecto

---

El IASB pretende llevar a cabo mejoras significativas al *Marco Conceptual* sin retraso y espera completar las revisiones del *Marco Conceptual* en 2016. Para lograr esto, el IASB está trabajando sobre el *Marco Conceptual* existente—actualizándolo, mejorándolo y rellenando lagunas en lugar de reconsiderar en profundidad todos los aspectos del *Marco Conceptual*.

## ¿Quién se verá afectado por un *Marco Conceptual* revisado?

---

### Efectos inmediatos

El *Marco Conceptual* no es una Norma y no sustituye Normas específicas. Por ello, los cambios propuestos al *Marco Conceptual* no tendrán un efecto inmediato sobre los estados financieros de la mayoría de las entidades que informan. Sin embargo, las entidades podrían verse afectadas por los cambios si necesitan utilizar el *Marco Conceptual* para desarrollar o seleccionar políticas contables cuando no se puede aplicar a una transacción ninguna Norma específica.<sup>2</sup>

El IASB propone, en un Proyecto de Norma separado *Actualización de las Referencias al Marco Conceptual*, actualizar las referencias al *Marco Conceptual* en las Normas. El IASB propone establecer un periodo de transición de aproximadamente 18 meses para esa modificación. Esto permitiría a los preparadores tiempo para identificar, comprender y ajustar posibles implicaciones del *Marco Conceptual* revisado cuando lo utilizan para desarrollar o seleccionar una política contable.

### Efectos futuros

Un conjunto de conceptos más completo, claro y actualizado ayudará al IASB a desarrollar Normas que satisfagan mejor las necesidades de inversores, acreedores y otros prestamistas.

Puesto que el *Marco Conceptual* guiará al IASB cuando desarrolle Normas, afectará a los estados financieros cuando las entidades implementen Normas nuevas o revisadas basadas en el *Marco Conceptual* revisado.

Sin embargo, el IASB no cambiará de forma automática las Normas existentes como consecuencia de cambios en el *Marco Conceptual*. Si una Norma existente funciona bien en la práctica, el IASB no propondrá una modificación a esa Norma simplemente debido a una incongruencia con el *Marco Conceptual* revisado. Cualquier decisión para modificar una Norma existente requeriría que el IASB observara su procedimiento a seguir normal para añadir un proyecto a su agenda y desarrollar un Proyecto de Norma y una modificación a esa Norma.

## ¿Cuáles son los siguientes pasos a seguir en el proyecto?

---

Al desarrollar el *Marco Conceptual* revisado, el IASB considerará los comentarios recibidos sobre este Proyecto de Norma (tanto de las cartas de comentarios recibidas como de otras consultas). El IASB pretende finalizar el *Marco Conceptual* revisado en 2016.

<sup>2</sup> Si no es de aplicación ninguna Norma de forma específica a una transacción, 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. La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* requiere que las entidades elaboren estados financieros que proporcionen una presentación razonable de la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.

## Invitación a comentar

---

El IASB invita a comentar las propuestas de este Proyecto de Norma, concretamente sobre las preguntas señaladas a continuación. Los comentarios serán de la mayor utilidad si:

- (a) se refieren a las preguntas en los términos señalados;
- (b) indican el párrafo específico o grupo de párrafos a los que se refieren;
- (c) contienen una lógica clara; y
- (d) describen cualquier alternativa que el IASB debería considerar, si fuese aplicable.

Quienes respondan no necesitan comentar todas las preguntas y se les anima a comentar sobre cualquier tema adicional. Sin embargo, el IASB no está solicitando comentarios sobre todas las partes de los Capítulos 1 y 2, sobre cómo distinguir pasivos de derechos sobre el patrimonio (véase el Capítulo 4) o sobre el Capítulo 8.

El IASB considerará todos los comentarios recibidos por escrito hasta el **26 de octubre de 2015**. El periodo para recibir comentarios para este Proyecto de Norma es el mismo que para el Proyecto de Norma *Actualización de las Referencias al Marco Conceptual*. Para el IASB son bienvenidos todos los comentarios, independientemente si quienes responden envían comentarios sobre los dos Proyectos de Norma o sobre uno solo de ellos.

## Capítulos 1 y 2—El objetivo de la información financiera con propósito general y las características cualitativas de la información financiera útil

---

En 2010 como parte de un proyecto conjunto con el FASB, el IASB emitió dos capítulos de un *Marco Conceptual* revisado. Estos capítulos tratan del objetivo de la información financiera con propósito general y las características cualitativas de la información financiera útil.

Cuando el IASB reinició el trabajo sobre el proyecto del *Marco Conceptual* en 2012, decidió no reconsiderar en profundidad estos capítulos. Sin embargo, muchos de los que respondieron al Documento de Discusión señalaron que el IASB debería reconsiderar uno o más aspectos de estos capítulos. En respuesta a estos comentarios, el IASB propone ahora:

- (a) dar más prominencia, dentro del tratamiento del objetivo de la información financiera, a la importancia de proporcionar la información necesaria para evaluar la administración realizada por la gerencia de los recursos de la entidad (véanse los párrafos 1.3 y 1.4, 1.13 a 1.16, 1.18, 1.20, 1.22 y 1.23 y FC1.6 a FC1.10);
- (b) reintroducir una referencia explícita al concepto de prudencia (descrita como cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre) y señalar que la prudencia es importante para lograr la neutralidad (véanse los párrafos 2.18 y FC2.1 a FC2.17); y
- (c) señalar de forma explícita que una representación fiel representa la esencia de un fenómeno económico en lugar de representar meramente su forma legal (véanse los párrafos 2.14 y FC2.18 a FC2.20).

Algunos de los que respondieron al Documento de Discusión plantearon su preocupación de que, desde 2010, el *Marco Conceptual* ha dejado de identificar la fiabilidad como una característica cualitativa de la información financiera útil. Su principal preocupación parece ser que la incertidumbre en la medición produce información financiera menos útil. En respuesta, el IASB propone aclarar que la incertidumbre en la medición es un factor que puede hacer la información financiera menos relevante. Por ello, existe un equilibrio entre el nivel de incertidumbre en la medición y otros factores que hacen la información relevante [véanse los párrafos 2.12 y 2.13 y FC2.24(c)]. Otros aspectos de la fiabilidad, como se describió en el *Marco Conceptual* previo al del 2010, son muy similares a los aspectos de la característica cualitativa de la representación fiel, como se describe en el *Marco Conceptual* existente y en el Proyecto de Norma. El IASB considera que el término "representación fiel" describe esos aspectos mejor que el término "fiabilidad".

Para ayudar a quienes respondan a proporcionar comentarios, los cambios propuestos a estos dos capítulos se muestran actualizados por completo. El IASB no está solicitando comentarios sobre otros aspectos de estos capítulos y no espera hacer cambios importantes en otros aspectos de estos capítulos.

**Pregunta 1—Cambios propuestos a los Capítulos 1 y 2**

¿Apoya las propuestas de:

- (a) dar más prominencia, dentro del objetivo de la información financiera a la importancia de proporcionar la información necesaria para evaluar la administración realizada por la gerencia de los recursos de la entidad;
- (b) reintroducir una referencia explícita al concepto de prudencia (descrita como cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre) y señalar que la prudencia es importante para lograr la neutralidad;
- (c) señalar de forma explícita que una representación fiel representa la esencia de un fenómeno económico en lugar de representar meramente su forma legal;
- (d) aclarar que la incertidumbre en la medición es un factor que puede hacer la información financiera menos relevante, y que existe un equilibrio entre el nivel de incertidumbre en la medición y otros factores que hacen la información relevante; y
- (e) continuar identificando la relevancia y la representación fiel como las dos características cualitativas fundamentales de la información financiera útil?

¿Por qué o por qué no?

## Capítulo 3—Estados financieros y la entidad que informa

El Capítulo 3 trata:

- (a) el papel de los estados financieros; y
- (b) la entidad que informa.

### El papel de los estados financieros

El Proyecto de Norma describe el papel de los estados financieros. Entre otras cosas:

- a) señala que los estados financieros se preparan desde la perspectiva de la entidad en su conjunto, en lugar de hacerlo desde la perspectiva de cualquier grupo específico de inversores, prestamistas u otros acreedores (véanse los párrafos 3.9 y FC3.3); y
- (b) establece la hipótesis de negocio en marcha, la cual ha sido trasladada en gran medida sin cambios desde el *Marco Conceptual* existente (véanse los párrafos 3.10 y FC3.4).

### Descripción y límite de una entidad que informa

Los párrafos 3.11 y 3.12 y FC3.5 a FC3.9 tratan las entidades que informan. Una entidad que informa se describe como una entidad que elige preparar estados financieros con propósito de información general, o que se le requiere que lo haga.

Los párrafos 3.13 a 3.25 y FC3.10 a FC3.17 tratan el límite de una entidad que informa. Estos párrafos señalan que cuando una entidad (la controladora) tiene control sobre otra entidad (la subsidiaria), el límite de la entidad que informa pueden determinarse mediante solo el control directo (conduciendo a estados financieros no consolidados) o mediante el control directo e indirecto (conduciendo a estados financieros consolidados).

El IASB considera que, en general, los estados financieros consolidados son más probables que proporcionen información útil a los usuarios de los estados financieros que los estados financieros no consolidados.

Los estados financieros no consolidados también pueden proporcionar información útil. El IASB es de la opinión de que si una entidad elige preparar estados financieros no consolidados, o se le requiere que lo haga, necesitaría revelar cómo pueden obtener los usuarios los estados financieros consolidados.

Una entidad que informa no tiene que ser una entidad legal. Si una entidad que informa no es una entidad legal, el límite de la entidad que informa necesita establecerse de forma tal que los estados financieros:

- (a) proporcionen la información financiera relevante que necesitan los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales que dependen de los estados financieros; y
- (b) representen fielmente las actividades económicas de la entidad.

**Pregunta 2—Descripción y límite de una entidad que informa**

¿Está de acuerdo con:

- (a) la descripción propuesta de una entidad que informa en los párrafos 3.11 y 3.12; y
- (b) el tratamiento del límite de una entidad que informa en los párrafos 3.13 a 3.25?

¿Por qué o por qué no?

## Capítulo 4—Los elementos de los estados financieros

El Capítulo 4 trata las definiciones de los elementos de los estados financieros (por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos).

### Definiciones de los elementos

El IASB propone definir los elementos de los estados financieros de la forma siguiente:

|  |   |
|--|---|
| Activo<br>(párrafos 4.5 a 4.23 y FC4.23 a FC4.44)                    | Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.<br><br>Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.             |
| Pasivo<br>(párrafos 4.24 a 4.39, FC4.4 a FC4.22 y FC4.45 a FC4.81)   | Un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.  |
| Patrimonio<br>(párrafos 4.43 a 4.47 y FC4.93 a FC4.103)              | Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.  |
| Ingresos<br>(párrafos 4.48 a 4.52, FC4.2, FC4.3 y FC4.104 y FC4.105) | 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<br>(párrafos 4.48 a 4.52, FC4.2 a FC4.3 y FC4.104 y FC4.105)  | Gastos son disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintas de las relacionadas con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio. |

El Proyecto de Norma continúa definiendo ingresos y gastos en términos de cambios en activos y pasivos, pero enfatiza en varios lugares que las decisiones importantes sobre, por ejemplo, el reconocimiento y medición, se realizan considerando la naturaleza de la información resultante sobre el rendimiento financiero y posición financiera. El IASB explica las razones de esto en el párrafo FC4.3.

El IASB no está proponiendo ahora cambiar las definiciones de pasivos y patrimonio para abordar los problemas que surgen al clasificar instrumentos con características de pasivo y patrimonio. Está explorando esos problemas en sus Instrumentos Financieros en el proyecto de investigación de las Características del Patrimonio. Ese proyecto ayudará al IASB a decidir, a su debido tiempo, si debería añadir un proyecto sobre la modificación de Normas, el *Marco Conceptual* o ambos a su agenda de actividades. El IASB espera que cualquiera de estos proyectos no llevaría a cambios en las propuestas del Proyecto de Norma para identificar si la entidad que informa tiene una obligación presente de transferir un recurso económico. Esas propuestas no están diseñadas para abordar problemas para distinguir entre pasivos y patrimonio.

**Pregunta 3—Definiciones de elementos**

¿Está de acuerdo con las definiciones propuestas de elementos (excluyendo cuestiones relacionadas con la distinción entre pasivos y patrimonio):

- (a) un activo, y la definición relacionada de un recurso económico;
- (b) un pasivo;
- (c) patrimonio;
- (d) ingresos; y
- (e) gastos?

¿Por qué o por qué no? Si usted no está de acuerdo con las definiciones propuestas, ¿qué definiciones alternativas sugiere y por qué?

**Obligación presente**

La definición de pasivo hace referencia a una "obligación presente". Los párrafos 4.31 a 4.39 proponen guías sobre ese término (véanse también los párrafos FC4.48 a FC4.81). El párrafo 4.31 propone que una entidad tiene una obligación presente de transferir un recurso económico si:

- (a) la entidad no tiene capacidad práctica de evitar la transferencia; y
- (b) la obligación ha surgido de sucesos pasados; en otras palabras, la entidad ha recibido los beneficios económicos, o llevado a cabo las actividades, que establecen la medida de su obligación.

**Pregunta 4—Obligación presente**

¿Está de acuerdo con la descripción propuesta de una obligación presente y las guías propuestas para apoyar esa descripción? ¿Por qué o por qué no?

**Otras guías sobre los elementos**

El Proyecto de Norma proporciona otras guías sobre las definiciones de los elementos (véanse los párrafos 4.8 a 4.10, 4.43 a 4.52, FC4.23 a FC4.44 y FC4.93 a FC4.110), sobre contratos pendientes de ejecución (véanse los párrafos 4.40 a 4.42 y FC4.82 a FC4.92), sobre la información de la esencia de los derechos contractuales y las obligaciones contractuales (véanse los párrafos 4.53 a 4.56 y FC4.111) y sobre la partida contable separada (véanse los párrafos 4.57 a 4.63 y FC4.112 a FC4.116).

**Pregunta 5—Otras guías sobre los elementos**

¿Tiene algún comentario sobre las guías propuestas?

¿Considera que son necesarias guías adicionales? Si es así, por favor especifique qué guías deberían incluirse.

**Capítulo 5—Reconocimiento y baja en cuentas**

El Capítulo 5 trata el reconocimiento y baja en cuentas.

## Criterios de reconocimiento

Los párrafos 5.9 a 5.24 y FC5.5 a FC5.48 tratan los criterios de reconocimiento. El párrafo 5.9 propone que los activos y pasivos (y cualesquiera ingresos, gastos o cambios en el patrimonio relacionados) deben reconocerse si este reconocimiento proporciona a los usuarios de los estados financieros:

- (a) información relevante sobre el activo o el pasivo y sobre los ingresos, gastos o cambios en el patrimonio;
- (b) una representación fiel del activo o del pasivo y de los ingresos, gastos o cambios en el patrimonio; e
- (c) información que dé lugar a beneficios que superen el costo de proporcionar esa información.

Las consideraciones que sirven de base identifican circunstancias en las que esos criterios pueden no cumplirse, incluyendo algunos casos en los que:

- (a) es incierto si existe un activo, o si es separable de la plusvalía o si existe un pasivo;
- (b) existe solo una probabilidad baja de que habrá una entrada o salida de beneficios económicos; y
- (c) está disponible una medición de un activo o un pasivo (o puede obtenerse) pero el nivel de incertidumbre en la medición es tan alto que la información resultante tiene poca relevancia y no está disponible otra medida relevante (o no puede obtenerse).

### Pregunta 6—Criterios de reconocimiento

¿Está de acuerdo con el enfoque propuesto para el reconocimiento? ¿Por qué o por qué no? Si no está de acuerdo, ¿qué cambios sugiere y por qué?

## Baja en cuentas

Los párrafos 5.25 a 5.36 y FC5.49 a FC5.59 tratan la baja en cuentas. Estos párrafos proponen que los requerimientos de contabilización para la baja en cuentas deberían enfocarse a representar fielmente:

- (a) los activos y pasivos (si los hubiera) conservados después de la transacción u otro suceso que condujo a la baja en cuentas; y
- (b) el cambio en los activos y pasivos de la entidad como resultado de esa transacción u otro suceso.

La mayoría de las decisiones sobre baja en cuentas son sencillas. El tratamiento de este tema se centra en casos en los que estos dos objetivos entran en conflicto entre sí. El Proyecto de Norma describe las alternativas disponibles y trata qué factores necesitaría considerar el IASB al desarrollar y revisar Normas concretas.

### Pregunta 7—Baja en cuentas

¿Está de acuerdo con el tratamiento propuesto para la baja en cuentas? ¿Por qué o por qué no? Si no está de acuerdo, ¿qué cambios sugiere y por qué?

## Capítulo 6—Medición

El Capítulo 6 trata:

- (a) las diferentes bases de medición, la información que proporcionan y sus ventajas e inconvenientes; y
- (b) los factores a considerar al seleccionar una base de medición.

## Bases de medición

Los párrafos 6.4 a 6.47 y FC6.15 a FC6.37 tratan las bases de medición. En estos párrafos se clasifican las bases de medición como costo histórico o valor corriente y describen las siguientes bases de medición:

- (a) costo histórico; y

- (b) valor corriente:
  - (i) valor razonable; y
  - (ii) valor en uso para activos y valor de cumplimiento para pasivos.

El Apéndice A proporciona guías sobre las técnicas de medición basadas en flujos de efectivo. Estas son algunas veces utilizadas para estimar los resultados de aplicar una base de medición especificada.

#### Pregunta 8—Bases de medición

El IASB:

- (a) ¿ha identificado correctamente las bases de medición que deben describirse en el *Marco Conceptual*? Si no, ¿qué bases de medición incluiría y por qué?
- (b) ¿ha descrito adecuadamente la información proporcionada por cada una de las bases de medición, y sus ventajas y desventajas? Si no, ¿cómo describiría la información proporcionada por cada base de medición, y sus ventajas y desventajas?

## Factores a considerar al seleccionar una base de medición

Los párrafos 6.48 a 6.73 y FC6.41 a FC6.67 tratan los factores a considerar al seleccionar una base de medición. Estos párrafos tratan cómo considerar las características cualitativas de la información financiera útil que afectan la selección de una base de medición. Además, el párrafo 6.50 destaca que, como con todas las otras áreas de información financiera, la restricción del costo afecta la selección de una base de medición.

#### Pregunta 9—Factores a considerar al seleccionar una base de medición

¿Ha identificado correctamente el IASB los factores a considerar cuando se selecciona una base de medición? Si no es así, ¿qué factores consideraría y por qué?

## Más de una base de medición relevante

Los párrafos 6.74 a 6.77 y FC6.68 tratan situaciones en las que es necesaria más de una base de medición para proporcionar información relevante sobre un activo, pasivo, ingresos o gastos. Estos señalan que:

- (a) en la mayoría de los casos, la forma más comprensible de proporcionar esa información es utilizar una base de medición en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) de rendimiento financiero, y utilizar la otra base de medición únicamente para revelar información; y
- (b) en algunos casos, se proporciona información más relevante utilizando una base de medición del valor corriente en el estado de situación financiera y una base de medición diferente para determinar los ingresos o gastos relacionados en el estado del resultado del periodo.

#### Pregunta 10—Más de una base de medición relevante

¿Está de acuerdo con el enfoque tratado en los párrafos 6.74 a 6.77 y FC6.68? ¿Por qué o por qué no?

## Capítulo 7—Presentación e información a revelar

El Capítulo 7 trata:

- (a) el objetivo y alcance de los estados financieros;

- (b) la presentación e información a revelar como herramientas de comunicación; e
- (c) información sobre el rendimiento financiero.

Este Proyecto de Norma incluye conceptos de alto nivel que describen qué información se incluye en los estados financieros y cómo debe presentarse y revelarse esa información. El IASB está trabajando también en la Iniciativa de Información a Revelar que es una recopilación de proyectos de investigación e implementación orientados a la mejora de la información a revelar en la información financiera de las NIIF. En la Iniciativa de Discusión, el IASB tratará de desarrollar los conceptos propuestos en este Proyecto de Norma para proporcionar guías adicionales sobre presentación e información a revelar. Además, el IASB está llevando a cabo un proyecto de investigación para explorar si debería añadir a su agenda un proyecto sobre información del desempeño.

## El objetivo y alcance de los estados financieros

Los párrafos 7.2 a 7.7 y FC7.4 a FC7.16 tratan el objetivo y alcance de los estados financieros. Los estados financieros proporcionan información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad que es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad y la administración realizada por la gerencia de los recursos de la entidad. Parte de esta información se proporciona mediante el reconocimiento de partidas que cumplen la definición de un elemento en los estados de situación financiera y rendimiento financiero. Los estados financieros también proporcionan información adicional sobre las partidas reconocidas y partidas que cumplen la definición de un elemento pero que no han sido reconocidas.

En los estados financieros se incluye información referida al futuro sobre transacciones y sucesos futuros probables o posibles solo si dicha información es relevante para comprender los activos, pasivos y patrimonio de la entidad que existían al final del periodo o durante el mismo (incluso si no están reconocidos), o ingresos y gastos del periodo.

## Presentación e información a revelar como herramientas de comunicación

Los párrafos 7.8 a 7.18 y FC7.17 a FC7.23 tratan la presentación e información a revelar como herramientas de comunicación.

El Proyecto de Norma señala que la comunicación eficiente y eficaz de la información presentada o revelada en los estados financieros mejora su relevancia y contribuye a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. La comunicación eficiente y eficaz incluye:

- a) clasificar la información de una forma estructurada que presente las partidas similares juntas y las diferentes de forma separada;
- b) agregar la información de forma que no se vea oscurecida por detalles innecesarios; y
- c) utilizar los objetivos y principios de presentación de la información a revelar en lugar de reglas que podrían conducir a un cumplimiento puramente mecánico.

### Pregunta 11—Objetivo y alcance de los estados financieros y comunicación

¿Tiene algún comentario sobre el tratamiento del objetivo y alcance de los estados financieros, y sobre el uso de la presentación e información a revelar como herramientas de comunicación?

## Información sobre el rendimiento financiero

Los párrafos 7.19 a 7.27 y FC7.24 a FC7.57 tratan la presentación de la información sobre el rendimiento financiero.

Este Proyecto de Norma no especifica si el estado (o estados) del rendimiento financiero comprenden uno solo o dos estados. Este describe el estado, o sección, del resultado del periodo como primera fuente de información sobre el rendimiento financiero del periodo de una entidad, y requiere proporcionar un total o subtotal para el resultado del periodo.<sup>3</sup> No define el resultado del periodo, pero señala que los ingresos y gastos incluidos en el estado del resultado del periodo son la principal fuente de información sobre el rendimiento financiero del periodo de una entidad.

<sup>3</sup> El resultado del periodo se presenta como un subtotal dentro de una sección separada de un estado único o como un total dentro de un estado separado del resultado del periodo. Por brevedad, este Proyecto de Norma utiliza el término "estado del resultado del periodo" para referirse a los dos tipos de presentación.

**Pregunta 12—Descripción del estado del resultado del periodo**

¿Apoya la descripción propuesta del estado del resultado del periodo? ¿Por qué o por qué no?

Si piensa que el *Marco Conceptual* debería proporcionar una definición del resultado del periodo, por favor explique por qué es necesario y proporcione su sugerencia para esa definición.

Puesto que el IASB es de la opinión de que los ingresos y gastos incluidos en el estado del resultado del periodo son la principal fuente de información sobre el rendimiento financiero del periodo de una entidad, existe una presunción refutable de que todos los ingresos y gastos se incluirán en ese estado. El párrafo 7.24 propone, por las razones explicadas en los párrafos FC7.42 a FC7.48, que los ingresos o gastos podrían presentarse fuera del estado del resultado del periodo e incluirse en el otro resultado integral (ORI), solo si:

- (a) los ingresos y gastos se relacionan con activos o pasivos medidos a valores corrientes; y
- (b) excluyendo esas partidas del estado del resultado del periodo mejoraría la relevancia de la información en el estado del resultado del periodo.

**Pregunta 13—Presentación de las partidas de ingresos o gastos en el otro resultado integral**

¿Está de acuerdo con las propuestas sobre el uso del otro resultado integral? ¿Piensa que proporcionan guías útiles al IASB para decisiones futuras sobre el uso del otro resultado integral? ¿Por qué o por qué no?

Si no está de acuerdo, ¿qué alternativa sugiere y por qué?

Los párrafos 7.26 y FC7.51 a FC7.57 proponen una presunción de que partidas de ingresos o gastos incluidas en otro resultado integral en un periodo se reclasificarán al estado del resultado del periodo en algún periodo futuro (reclasificado), si haciéndolo así mejorará la relevancia de la información incluida en el estado del resultado del periodo para ese periodo futuro. Esta presunción podría ser refutable, por ejemplo, si no existe una base clara para identificar el periodo en el cual esa reclasificación mejoraría la relevancia de la información en el estado del resultado del periodo. Si no existe esta base, esto puede indicar que los ingresos o gastos no deben incluirse en el otro resultado integral.

**Pregunta 14—Reclasificación**

¿Está de acuerdo en que el *Marco Conceptual* debería incluir la presunción refutable descrita anteriormente? ¿Por qué o por qué no?

Si no está de acuerdo, ¿qué propone en su lugar y por qué?

**Capítulo 8—Conceptos de capital y de mantenimiento del capital**

La discusión existente del mantenimiento de capital se incluye en este Proyecto de Norma esencialmente sin cambios del *Marco Conceptual* existente. El IASB consideraría revisar el tratamiento del *Marco Conceptual* del mantenimiento de capital si se llevaran a cabo trabajos en el futuro sobre contabilidad para inflación alta. Este trabajo no está actualmente previsto (véanse los párrafos FCIN2.4 y FC8.1).

**Otras preguntas para quienes respondan****Efectos de los cambios propuestos al *Marco Conceptual***

El Resumen e invitación a comentar y los párrafos FCE.1 a FCE.31 tratan los efectos de los cambios propuestos al *Marco Conceptual*.

**Pregunta 15—Efectos de los cambios propuestos al Marco Conceptual**

¿Está de acuerdo con el análisis de los párrafos FCE.1 a FCE.31? ¿Debería el IASB considerar cualquier otro efecto de las propuestas de este Proyecto de Norma?

## Actividades de negocio

Como se trató en los párrafos FCIN.28 a FCIN.34, este Proyecto de Norma no incluye una consideración general sobre el papel de un modelo de negocio en la información financiera, pero trata cómo puede afectar la forma en que una entidad lleva sus actividades de negocio a:

- (a) la partida contable separada;
- (b) la medición; y
- (c) a la presentación e información a revelar, incluyendo cómo clasificar los activos, pasivos y partidas de patrimonio, ingresos y gastos. La clasificación de las partidas de ingresos y gastos incluye la determinación de si incluirlos en otro resultado integral en lugar de hacerlo en el estado del resultado del periodo.

**Pregunta 16—Actividades de negocio**

¿Está de acuerdo con el enfoque propuesto para las actividades de negocio? ¿Por qué o por qué no?

## Inversiones a largo plazo

Los párrafos FCIN.35 a FCIN.44 tratan las implicaciones de la inversión a largo plazo y la financiación a largo plazo para el *Marco Conceptual*. El IASB ha concluido que:

- las propuestas de este Proyecto de Norma proporcionan herramientas suficientes para que IASB tome decisiones apropiadas sobre emisión de normas si proyectos futuros consideran:(i) cómo medir las inversiones a largo plazo (o pasivos) de entidades cuyas actividades de negocio incluyen inversión a largo plazo; o
- (ii) si estas entidades deberían o no presentar los cambios en el importe en libros de esas inversiones (o pasivos) en el estado del resultado del periodo u otro resultado integral.<sup>4</sup>
- (b) el *Marco Conceptual* contiene un tratamiento suficiente y apropiado de los usuarios principales y sus necesidades de información, y el objetivo de la información financiera con propósito general para abordar adecuadamente las necesidades de los inversores a largo plazo.

**Pregunta 17—Inversión a largo plazo**

¿Está de acuerdo con las conclusiones del IASB sobre la inversión a largo plazo? ¿Por qué o por qué no?

## Otros comentarios

<sup>4</sup> El IASB no tiene proyectos presentes o previstos para considerar estas preguntas.

**Pregunta 18—Otros comentarios**

¿Tiene comentarios sobre cualquier otro aspecto del Proyecto de Norma? Por favor, indique el párrafo específico o grupo de párrafos a los que se refieren sus comentarios (si procede).

Sin embargo, el IASB no está solicitando comentarios sobre todas las partes de los Capítulos 1 y 2, sobre cómo distinguir pasivos de derechos de patrimonio (véase el Capítulo 4) o el Capítulo 8.

**Cómo comentar**

Los comentarios deben remitirse utilizando uno de los siguientes métodos.

**Electrónicamente**  
(nuestro método preferido)

Visite "Comment on a proposal page", que puede encontrar en:  
[go.ifrs.org/comment](http://go.ifrs.org/comment)

**Correo electrónico**

Los comentarios por correo electrónico pueden enviarse a:  
[commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

**Correo postal**

IFRS Foundation  
30 Cannon Street  
London EC4M 6XH  
United Kingdom

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

## Introducción

---

- IN1 El [proyecto] *Marco Conceptual para la Información Financiera* (el "*Marco Conceptual*") describe el objetivo y los conceptos de la información financiera con propósito general. El propósito del [proyecto] *Marco Conceptual* es:
- (a) ayudar al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) a desarrollar Normas que estén basadas en conceptos congruentes;
  - (b) asistir a los preparadores a desarrollar políticas contables congruentes cuando no es aplicable ninguna Norma a una transacción específica o suceso, o cuando una Norma permite una opción de política contable; y
  - (c) ayudar todas las partes a comprender e interpretar las Normas.
- IN2 El [proyecto] *Marco Conceptual* no es una Norma. Ningún contenido de este [proyecto] *Marco Conceptual* deroga una NIIF específica.
- IN3 Para cumplir el objetivo global de información financiera con propósito general, el IASB puede, en ocasiones, especificar requerimientos que se alejan de algunos aspectos del [proyecto] *Marco Conceptual*. Si el IASB hace esto, explicará esta falta de observancia en los Fundamentos de las Conclusiones en cuestión.
- IN4 El [proyecto] *Marco Conceptual* se revisará periódicamente, a partir de la experiencia que el IASB haya adquirido trabajando con él.
- IN5 El [proyecto] *Marco Conceptual* refleja y contribuye a la misión establecida de la Fundación IFRS, que incluye al IASB, de desarrollar Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que proporcionen transparencia, rendición de cuentas y eficiencia a los mercados financieros de todo el mundo. El trabajo del IASB sirve al interés público fomentando la confianza, crecimiento y estabilidad financiera a largo plazo en la economía global. El [proyecto] *Marco Conceptual*:
- (a) Contribuye a la transparencia proporcionando el fundamento para las Normas que mejoran la comparabilidad y calidad internacional de la información financiera, permitiendo a los inversores y otros participantes del mercado tomar decisiones económicas informadas.
  - (b) Refuerza 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 [proyecto] *Marco Conceptual* proporcionan información que es necesaria para mantener a la gerencia controlada. Como una fuente de información globalmente comparable, las NIIF basadas en el [proyecto] *Marco Conceptual* son también de importancia vital para reguladores de todo el mundo.
  - (c) Contribuye 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 basado en el [proyecto] *Marco Conceptual* disminuirá el costo de capital y reducirá los costos de información internacionales.

## Capítulo 1—El objetivo de la información financiera con propósito general

Este capítulo, que el IASB originalmente emitió en 2010, se traslada desde el Capítulo 1 del *Marco Conceptual* existente. El IASB propone solo cambios limitados a este capítulo. Para destacar los cambios, éstos se muestran actualizados por completo. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado. El formato de la numeración también se ha cambiado (por ejemplo, de "OB1" a "1.1", pero no se muestra actualizado por completo).

### Introducción

- 1.1 El objetivo de la información financiera con propósito general constituye el fundamento del *Marco Conceptual*. Otros aspectos del *Marco Conceptual* ~~el concepto de entidad que informa,~~ proviene lógicamente del objetivo:
- (a) las características cualitativas de la información útil, ~~y la restricción sobre esta y la restricción del costo de esta información (Capítulo 2);~~
  - (b) estados financieros y la entidad que informa (Capítulo 3);
  - (c) elementos de los estados financieros (Capítulo 4);
  - (d) reconocimiento ~~y baja en cuentas (Capítulo 5);~~
  - (e) medición (Capítulo 6);
  - (f) presentación e información a revelar (Capítulo 7); y
  - (g) mantenimiento de capital (Capítulo 8).
- ~~fluyen lógicamente del objetivo.~~

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

- 1.2 El objetivo de la información financiera con propósito general<sup>5</sup> 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.<sup>6</sup> Esas decisiones conllevan, comprar, vender o mantener patrimonio e instrumentos de deuda y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito.
- 1.3 Las decisiones que tomen inversores existentes o potenciales sobre la compra, venta o mantenimiento de patrimonio e instrumentos de deuda dependen de la rentabilidad que esperen obtener de una inversión en esos instrumentos, por ejemplo dividendos, pagos del principal e intereses o incrementos del precio de mercado. De forma similar, las decisiones que tomen prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales sobre proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito dependen de los pagos del principal e intereses u otra rentabilidad que esperen obtener. 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 sus evaluaciones de la administración realizada por la gerencia de los recursos de la entidad. Por consiguiente, los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales necesitan información que les ayude ~~a evaluar las perspectivas de entrada de efectivo neta futura a la entidad~~ a hacer esas evaluaciones.
- 1.4 ~~Para evaluar las perspectivas de entrada de efectivo neta futura de una entidad,~~ ayudar a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales a hacer sus evaluaciones, necesitan información sobre:

5 A lo largo de este *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.

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

- (a) los recursos 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 gobierno<sup>7</sup> han cumplido de forma eficiente y eficaz sus responsabilidades por el uso de los recursos de la entidad (véanse los párrafos 1.22 y 1.23). ~~Ejemplos de estas responsabilidades incluyen proteger los recursos de la entidad contra efectos desfavorables de factores económicos, tales como cambios tecnológicos o en precios, y asegurar que la entidad cumple con la legislación, la regulación y las disposiciones contractuales que le sean aplicables. La información sobre el cumplimiento de la gerencia con sus responsabilidades es también útil para las decisiones de inversores, prestamistas y otros acreedores existentes que tienen el derecho de aprobar las acciones de la gerencia u otro tipo de influencia.~~<sup>8</sup>
- 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.<sup>9</sup>
- 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 industrial y de la empresa.
- 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 IASB, al desarrollar las normas de información financiera, tratará de proporcionar el conjunto de información que satisfaga las necesidades del mayor número de usuarios principales. Sin embargo, centrarse en las necesidades de información comunes 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 IASB y las personas encargadas de preparar 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 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

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> Nota para los lectores de este Proyecto de Norma: el texto eliminado forma la base de los párrafos 1.22 y 1.23.

<sup>9</sup> 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.*

de los acreedores de una entidad que informa. Ambos tipos de información suministran datos de entrada útiles a la hora de tomar decisiones para proporcionar 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 de la gerencia de los recursos económicos de la entidad que informa. 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 Algunos ~~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 ~~párrafos OB17 a OB20~~) y otros cambios en éstos procedentes de otros sucesos o transacciones, tales como la emisión de deuda o instrumentos de patrimonio (véase el párrafo 1.21 ~~OB21~~). Para evaluar de forma apropiada las perspectivas de flujos de efectivo futuros de la entidad que informa y la administración realizada por la gerencia de los recursos de la entidad, los usuarios necesitan ser capaces de identificar los dos tipos de cambios distinguir entre ambos 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 ~~proporciona un indicador de la medida en que la gerencia ha cumplido con sus responsabilidades de hacer un uso eficiente y eficaz de los recursos de la entidad que informa~~ puede ayudar a los usuarios a evaluar la administración de la gerencia de los recursos económicos de la entidad que informa. 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) representa 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 ~~OB21~~ 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 que informa.

- 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 realizada por la gerencia de los recursos de la entidad. Ello 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 títulos de propiedad adicionales. 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 la eficiencia y eficacia del uso de los recursos de la entidad**

- 1.22 Información sobre la medida en que la gerencia de la entidad ha cumplido eficiente y eficazmente sus responsabilidades sobre el uso de los recursos de la entidad ayuda a los usuarios a evaluar la administración de la gerencia de esos recursos. Esta información también es útil para predecir la medida en que la gerencia usará eficiente y eficazmente los recursos de la entidad en periodos futuros y, por ello, es útil para la evaluación de las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras de la entidad. La información sobre el cumplimiento de la gerencia con sus responsabilidades es también útil para las decisiones de inversores, prestamistas y otros acreedores existentes que tienen el derecho de aprobar, o influenciar de otra forma, las acciones de la gerencia u otro tipo de influencia.
- 1.23 Ejemplos de las responsabilidades de la gerencia en usar los recursos de la entidad incluyen proteger los recursos de la entidad contra efectos desfavorables de factores económicos, tales como cambios tecnológicos o en precios, y asegurar que la entidad cumple con la legislación, la regulación y las disposiciones contractuales que le sean aplicables.

## Capítulo 2: Características cualitativas de la información financiera útil

Este capítulo, que el IASB originalmente emitió en 2010, se traslada desde el Capítulo 3 del *Marco Conceptual* existente. El IASB propone solo cambios limitados a este capítulo. Para destacar los cambios, éstos se muestran actualizados por completo. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado. El formato de la numeración también se ha cambiado (por ejemplo, de "CC1" a "2.1"), pero no se muestra actualizado por completo.

### 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 útil<sup>10</sup> 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 de 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 resultados 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.

<sup>10</sup> 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.

- 2.9 La información financiera tiene valor confirmatorio si proporciona información sobre (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.

### *Materialidad o Importancia relativa*

- 2.11 La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada puede influir en decisiones que los principales usuarios de los informes financieros con propósito general (véase el párrafo 1.5) adoptan a partir de la información financiera de una entidad que informa específica. En otras palabras, materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una 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~~ IASB 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.

### *Incertidumbre en la medición*

- 2.12 Un factor que afecta a la relevancia de la información financiera es el nivel de incertidumbre en medición. La incertidumbre en la medición surge cuando una medida de un activo o un pasivo no puede ser observada directamente y debe, en su lugar, estimarse. El uso de estimaciones es una parte esencial de la preparación de la información financiera y no debilita necesariamente su relevancia, pero la estimación necesita describirse adecuadamente y revelarse (véase el párrafo 2.20).
- 2.13 Una estimación puede proporcionar información relevante, incluso si la estimación está sujeta a un alto nivel de incertidumbre en la medición. No obstante, si la incertidumbre en la medición es alta, una estimación es menos relevante de lo que lo sería si estuviera sujeta a una incertidumbre en la medición baja. Por ello, existe un equilibrio entre el nivel de incertidumbre en la medición y otros factores que hacen la información relevante. Por ejemplo, para algunas estimaciones, un nivel alto de incertidumbre en la medición puede tener tanto más peso que los otros factores en la medida en que la información resultante pueda tener poca relevancia. Un alto nivel de incertidumbre en la medición no impide el uso de una estimación si proporciona una información más relevante.

### **Representación fiel**

- 2.14 Los informes financieros representan fenómenos económicos mediante palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Una representación fiel proporciona información sobre la esencia de un fenómeno económico, en lugar de meramente facilitar información sobre su forma legal. La provisión de información solo sobre la forma legal, si difiere de la esencia económica que subyace en el fenómeno económico, podría no dar lugar a una representación fiel.
- 2.15 Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería *completa*, neutral y *libre de error*. Naturalmente, la perfección es difícil, si no imposible, de alcanzar. El objetivo del ~~Consejo~~ IASB es el de maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.
- 2.16 Una representación 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 representación numérica de todos los activos del grupo, y una descripción de qué representa dicha representación numérica (por ejemplo, ~~costo original~~, costo histórico ajustado o valor razonable). Para algunas partidas, una representación 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, y del proceso utilizado para determinar la descripción numérica.
- 2.17 Una representación neutral es la que no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera. Una representación neutral es la que no está sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de cualquier otra forma con el fin de incrementar la probabilidad de que la información

financiera sea percibida 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.

2.18 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 y los pasivos y gastos no están subestimados. Igualmente, el ejercicio de la prudencia no permite la subestimación de activos e ingresos o la sobrestimación de pasivos y gastos, porque estas estimaciones erróneas pueden conducir a la sobrestimación de ingresos o la subestimación de gastos en periodos futuros.

2.19 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 se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa totalmente exacto en todos los aspectos. Por ejemplo, no se puede decir de una estimación relativa a un precio o valor no observable que sea exacta o 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.

~~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 sin costo 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, es cuestionable la relevancia del activo que está siendo representado fielmente. Si no hay representación alternativa que sea más útil, esa estimación puede proporcionar la mejor información disponible.<sup>11</sup>~~

## Aplicación de las características cualitativas fundamentales

2.20 Para ser útil, la información debe ser relevante y constituir una representación fiel. Ni una representación fiel de un fenómeno irrelevante ni una representación no fidedigna de un fenómeno relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas. Por ejemplo, una estimación puede ser una representación fiel si la entidad que informa ha aplicado correctamente un proceso adecuado, ha descrito apropiadamente la estimación y ha explicado las incertidumbres que afectan de forma significativa a la estimación. Sin embargo, si la estimación no es relevante, la información proporcionada no será útil.

2.21 Los procesos más eficientes y eficaces para aplicar las características cualitativas fundamentales serían habitualmente de la siguiente forma (sujetos a los efectos de las características de mejora y a la restricción del costo, que no están consideradas en este ejemplo). Primero, identificar un fenómeno económico que ~~tiene el potencial de ser~~ es capaz de 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 si se encontrara disponible y pudiera ser representada fielmente. Tercero, determinar si esa información está disponible y puede ser representada fielmente. 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 más relevante.

## Características cualitativas de mejora

2.22 La *comparabilidad*, *verificabilidad*, *oportunidad* y *comprensibilidad* son características cualitativas que mejoran la utilidad de la información que es relevante y está fielmente representada. 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 igualmente relevantes y fielmente representadas.

## Comparabilidad

2.23 Las decisiones de los usuarios involucran 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

<sup>11</sup> Nota para los lectores de este Proyecto de Norma: el párrafo eliminado es el párrafo CC16 en el *Marco Conceptual* existente. Parte de ese párrafo se incluye en el párrafo 2.20.

entidad que informa es más útil si puede ser comparada con información similar sobre otras entidades y con información similar sobre la misma entidad para otro periodo u otra fecha.

- 2.24 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.
- 2.25 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 periodo a periodo dentro de una entidad que informa, o en un mismo periodo entre entidades. La comparabilidad es la meta; la congruencia ayuda a lograr esa meta.
- 2.26 La comparabilidad no es 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.
- 2.27 Se suele conseguir cierto grado de comparabilidad satisfaciendo las características cualitativas fundamentales. Una representación fiel de un fenómeno económico relevante debería tener naturalmente algún grado de comparabilidad con una representación fiel de un fenómeno económico relevante similar de otra entidad que informa.
- 2.28 Aunque un fenómeno económico único puede ser representado fielmente de múltiples formas, permitiendo métodos contables alternativos para el mismo fenómeno económico, hacerlo disminuye la comparabilidad.

### **Verificabilidad**

- 2.29 La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que observadores independientes diferentes debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una representación particular es una representación fiel. La información cuantificada no necesita ser una estimación de un único valor para ser verificable. También puede verificarse un rango de posibles importes, junto con las probabilidades correspondientes.
- 2.30 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 recalculando 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).
- 2.31 Puede no ser posible verificar algunas explicaciones e información financiera referida al futuro hasta un periodo futuro, y a veces la verificación no puede realizarse nunca. Para ayudar a los usuarios a decidir si quieren utilizar esa información, sería normalmente necesario revelar las hipótesis subyacentes, los métodos de recopilar la información y los demás factores y circunstancias que respaldan la información.

### **Oportunidad**

- 2.32 Oportunidad significa tener información disponible para los decisores a tiempo que sea capaz de influir en sus decisiones. Generalmente, cuánto más antigua es la información, menor es su utilidad. 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**

- 2.33 La clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace comprensible.
- 2.34 Algunos fenómenos son complejos en sí mismos y no puede facilitarse su comprensión. La exclusión de información sobre esos fenómenos en los informes financieros puede facilitar la comprensión de los mismos. Sin embargo, en tal caso esos informes estarían incompletos, y por ello serían potencialmente engañosos.
- 2.35 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

- 2.36 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 o no constituye una representación fiel.
- 2.37 La aplicación de las características cualitativas de mejora es un proceso iterativo que no sigue un orden determinado. Algunas veces, puede haberse reducido una determinada característica cualitativa de mejora para lograr la maximización de otra. Por ejemplo, una reducción temporal de la comparabilidad como resultado de la aplicación prospectiva de una norma de información financiera nueva puede merecer la pena si se pretende mejorar la relevancia o representación fiel en el largo plazo. Proporcionar una información a revelar adecuada puede compensar parcialmente la falta de comparabilidad.

## La restricción del costo en la información financiera útil

- 2.38 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.
- 2.39 Los suministradores de información financiera consumen la mayor parte del esfuerzo que supone recopilar, procesar, verificar y diseminar información financiera, pero los usuarios son quienes 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 bien para estimarla.
- 2.40 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 pudiera encontrar relevante.
- 2.41 Al aplicar la restricción del costo, el ~~Consejo IASB~~ evalúa si los beneficios de presentar una información en particular es probable que justifiquen los costos incurridos para suministrar y utilizar dicha información. Cuando se aplica la restricción del costo al desarrollar una propuesta de norma de información financiera, el ~~Consejo IASB~~ 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.
- 2.42 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 IASB~~ pretende considerar los costos y beneficios en relación con la información financiera de forma general, y no solo en relación con entidades que informan consideradas individualmente. 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.

El IASB propone los nuevos Capítulos 3 a 7. Dado que éstos son nuevos, no se ha utilizado la actualización completa.

## Capítulo 3—Estados financieros y la entidad que informa

### Introducción

---

- 3.1 Este capítulo trata:
- (a) el papel de los estados financieros (párrafos 3.2 a 3.10); y
  - (b) la entidad que informa (párrafos 3.11 a 3.25).

### El papel de los estados financieros

---

- 3.2 Los informes financieros con propósito general proporcionan información sobre los recursos económicos de la entidad que informa, los derechos de los acreedores frente a la entidad y los cambios en que se producen en dichos recursos económicos y derechos de los acreedores (véase el párrafo 1.12). Los estados financieros con propósito de información general son una forma particular de informes financieros con propósito general.<sup>12</sup>
- 3.3 En los estados financieros, los efectos financieros de transacciones y otros sucesos se clasifican en los siguientes elementos: activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. El Capítulo 4 trata las definiciones de estos elementos.
- 3.4 El objetivo de los estados financieros es proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad que sea útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras de la entidad y la administración hecha por la gerencia de los recursos de la entidad.
- 3.5 Los estados financieros proporcionan información sobre los efectos financieros de transacciones y otros sucesos relativos a un periodo especificado. Esas transacciones y otros sucesos dan lugar a cambios en los activos, pasivos y patrimonio de la entidad. Estos cambios, combinados con los efectos de transacciones y otros sucesos procedentes de periodos anteriores, dan lugar a los activos, pasivos y patrimonio de la entidad al final del periodo.
- 3.6 Los estados financieros están formados por declaraciones, incluyendo un estado de situación financiera y un estado (o estados) del rendimiento financiero, y notas a los estados financieros. Los activos, pasivos y patrimonio se reconocen en el estado de situación financiera. Los ingresos y gastos se reconocen en el estado (o estados) del rendimiento financiero. Sin embargo, no todos los activos y pasivos se reconocen necesariamente. El Capítulo 5 trata el reconocimiento y baja en cuentas de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos.
- 3.7 Los estados financieros incluyen información monetaria sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, lo cual involucra medición. El Capítulo 6 trata la medición de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos.
- 3.8 Los estados financieros presentan, en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero, información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos incluidos en esos estados. También revelan otra información que es relevante para los usuarios. La presentación e información a revelar se trata en el Capítulo 7.
- 3.9 Los estados financieros se preparan desde la perspectiva de la entidad en su conjunto, en lugar de hacerlo desde la perspectiva de cualquier grupo concreto de inversores, prestamistas u otros acreedores.

---

<sup>12</sup> A lo largo de este [proyecto] *Marco Conceptual*, el término *estados financieros* hace referencia a *estados financieros con propósito de información general* a menos que específicamente se indique otra cosa.

## Hipótesis de negocio en marcha

- 3.10 Este [proyecto] *Marco Conceptual* se basa en el supuesto de que la 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, en cuyo caso dicha base debería revelarse en los estados financieros.

## La entidad que informa

---

- 3.11 Una entidad que informa es una entidad que elige preparar estados financieros con propósito de información general, o bien se le requiere que lo haga.
- 3.12 Una entidad que informa no es necesariamente una entidad legal. Puede comprender una parte de una entidad, o dos o más entidades.

## Límite de la entidad que informa

- 3.13 Los estados financieros proporcionan información sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos generados por el conjunto de actividades económicas que se encuentran dentro de los límites de la entidad que informa.
- 3.14 Cuando una entidad (la controladora) tiene control sobre otra entidad (la subsidiaria), sería posible determinar los límites de la entidad que informa utilizando:
- solo el control directo (véanse los párrafos 3.19 y 3.20); o
  - el control directo e indirecto (véanse los párrafos 3.21 a 3.25).<sup>13</sup>
- 3.15 En este [proyecto] *Marco Conceptual*:
- los estados financieros de una entidad que informa cuyos límites se basan solo en el control directo se denominan estados financieros no consolidados; y
  - los estados financieros de una entidad que informa cuyo límite se basa en el control directo e indirecto se denominan estados financieros consolidados.
- 3.16 Para que los estados financieros proporcionen una representación fiel de las actividades económicas de la entidad que informa, necesitan describir el conjunto de actividades económicas incluidas dentro de la entidad que informa.
- 3.17 Los estados financieros se preparan algunas veces para dos o más entidades que no tienen una relación controladora-subsidiaria. Estos estados financieros se denominan estados financieros combinados.
- 3.18 Si una entidad que informa no es una entidad legal, los límites de la entidad que informa necesitan establecerse de forma tal que los estados financieros:
- proporcionen la información financiera relevante que necesitan los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales que dependen de los estados financieros; y
  - representen fielmente las actividades económicas de la entidad.

## Solo control directo

- 3.19 En los estados financieros no consolidados, la controladora informa solo sobre:
- los recursos económicos que controla directamente; y
  - los derechos de los acreedores directos contra la controladora.
- Por ello, la inversión en la entidad controlada (la subsidiaria) se presenta como un activo.
- 3.20 La rentabilidad para los inversores, prestamistas y otros acreedores de una controladora dependen de las entradas de efectivo netas futuras de la entidad controladora. A menudo, los prestamistas y otros acreedores de la controladora no tienen ningún derecho frente a la subsidiaria. Además, en algunas jurisdicciones, los dividendos a los tenedores de acciones emitidas por la controladora dependen de las ganancias distribuibles de ésta. Por ello, la distinción de recursos económicos mantenidos directamente por la controladora de los mantenidos por sus subsidiarias puede proporcionar información útil a los usuarios de los estados

---

13 El concepto de control se trata en los párrafos 4.17 a 4.23.

financieros. Una forma de proporcionar información sobre recursos económicos mantenidos directamente por la controladora y sobre los derechos de los acreedores directos contra ésta es determinar los límites de la entidad que informa utilizando solo el control directo.

### **Control directo e indirecto**

- 3.21 En los estados financieros consolidados, la entidad que informa facilita información sobre:
- (a) los recursos económicos que la controladora controla directamente y los que controla indirectamente ejerciendo el control de sus subsidiarias; y
  - (b) los derechos de los acreedores directos contra la controladora y los derechos de los acreedores indirectos contra ella a través de los derechos de los acreedores contra sus subsidiarias.
- 3.22 La rentabilidad para los inversores, prestamistas y otros acreedores de una controladora depende parcialmente de los flujos de efectivo netos futuros a la controladora desde la subsidiaria. Esos flujos de efectivo dependen de las entradas futuras de efectivo netas a la subsidiaria. Para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad controladora, inversores, prestamistas y otros acreedores necesitan información sobre:
- (a) los recursos económicos, derechos de los acreedores y cambios en dichos recursos económicos y derechos de los acreedores de la controladora y sus subsidiarias como de una unidad única; y
  - (b) la medida en que la gerencia de la controladora ha cumplido de forma eficiente y eficaz sus responsabilidades por el uso de los recursos de la controladora y sus subsidiarias.
- 3.23 Por consiguiente y en general, es más probable que los estados financieros consolidados proporcionen información útil a los usuarios de los estados financieros que los estados financieros no consolidados.
- 3.24 Los estados financieros consolidados de la controladora no pretenden proporcionar información a los usuarios de los estados financieros de una subsidiaria. Los inversores, prestamistas y otros acreedores de una subsidiaria buscan en los estados financieros de ésta información sobre recursos y los derechos de los acreedores contra dicha subsidiaria.
- 3.25 Cuando se requiere que una entidad presente estados financieros consolidados, la entidad puede elegir, o se le puede requerir también, la presentación de estados financieros no consolidados. Para permitir a los usuarios recibir la información que necesitan sobre todos los recursos económicos controlados, directa e indirectamente, por la controladora y sobre los derechos de los acreedores contra la controladora y sus subsidiarias, es necesario revelar en los estados financieros no consolidados la forma en que los usuarios pueden obtener los estados financieros consolidados.

## Capítulo 4—Los elementos de los estados financieros

### Introducción

- 4.1 Este capítulo trata de:
- (a) la definición de activo (párrafos 4.5 a 4.23);
  - (b) la definición de pasivo (párrafos 4.24 a 4.39);
  - (c) los contratos pendientes de ejecución (párrafos 4.40 a 4.42);
  - (d) el patrimonio (párrafos 4.43 a 4.47);
  - (e) las definiciones de ingresos y gastos (párrafos 4.48 a 4.52);
  - (f) la manera de informar sobre la esencia de los derechos y obligaciones contractuales (párrafos 4.53 a 4.56); y
  - (g) la forma de establecer partidas contables separadas (párrafos 4.57 a 4.63).
- 4.2 Los estados financieros proporcionan información sobre los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos, agrupándolos en grandes categorías—los elementos de los estados financieros.
- 4.3 Los elementos definidos en este [proyecto] *Marco Conceptual* son:
- (a) activos, pasivos y patrimonio, que están relacionados con la situación financiera de la entidad que informa; y
  - (b) ingresos y gastos, que están relacionados con el rendimiento financiero de la entidad que informa.
- 4.4 Los elementos están vinculados a recursos, derechos de los acreedores y rendimiento financiero, tal como se trata en el Capítulo 1 y se definen de la forma siguiente:

| Aspecto tratado en el Capítulo 1   | Elemento   | Definición o descripción  |
|--|------------|---|
| Recursos   | Un activo  | Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.<br><br>Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.             |
|  | Un pasivo  | Un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.  |
| Derechos de los acreedores   | Patrimonio | Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.  |
|  | Ingresos   | 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.   |
| Rendimiento financiero (cambios en los recursos y en los derechos de los acreedores) | Gastos     | 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 de los tenedores de derechos sobre el patrimonio. |

| Aspecto tratado en el Capítulo 1   | Elemento | Definición o descripción   |
|--|----------|--|
| Otros cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores | –        | Contribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio y distribuciones a éstos.                                    |
|  | –        | Cambios que no dan lugar a incrementos o disminuciones de patrimonio (por ejemplo, la adquisición de un activo en efectivo). |

## Definición de activo

- 4.5 Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.
- 4.6 Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.
- 4.7 Aspectos de esas definiciones que se tratan a continuación:
- derechos (véanse los párrafos 4.8 a 4.12);
  - potencial de producir beneficios económicos (véanse los párrafos 4.13 a 4.16); y
  - control (véanse los párrafos 4.17 a 4.23).

## Derechos

- 4.8 Los derechos que constituyen recursos económicos pueden adoptar las formas siguientes:
- derechos establecidos por contrato, legislación o medios similares, tales como:
    - derechos que surgen de un instrumento financiero, por ejemplo, una inversión en un instrumento de deuda o en un instrumento de patrimonio.
    - derechos sobre objetos físicos, tales como propiedades, planta y equipo o inventarios. Estos derechos pueden incluir la propiedad de un objeto físico, el derecho a utilizar un objeto físico o el derecho al valor residual de un objeto arrendado.
    - derechos a intercambiar recursos económicos con otra parte en términos favorables, por ejemplo, un contrato a término para comprar un recurso económico (véanse los párrafos 4.40 a 4.42) o una opción para comprar un recurso económico (véase el párrafo 4.15).
    - derechos a beneficios procedentes de obligaciones de otra parte que está dispuesta a transferir un recurso económico si ocurre un suceso futuro incierto (véase el párrafo 4.27).
    - derechos a recibir bienes o servicios.
    - derechos de propiedad intelectual, por ejemplo, patentes registradas.
  - derechos que surgen de obligaciones implícitas de otra parte (véase el párrafo 4.34); y
  - otros derechos que otorgan a la entidad la posibilidad de recibir beneficios económicos futuros que no están disponibles para todas las partes, por ejemplo, derechos a beneficios económicos que pueden producirse por partidas tales como la aplicación práctica de conocimientos que no son de dominio público o por relaciones con clientes o proveedores (véase el párrafo 4.20).
- 4.9 Bienes o servicios (por ejemplo, servicios prestados por los empleados) que se reciben y se consumen de forma inmediata son transitoriamente derechos a obtener beneficios económicos hasta que se consumen.
- 4.10 Si una entidad tiene derechos que son idénticos a los mantenidos por todas las otras partes, esos derechos no otorgan a la entidad el potencial a recibir beneficios económicos más allá de los disponibles para las demás partes. Por ejemplo, derechos de acceso a bienes públicos, tales como carreteras o conocimiento que es de dominio público, no son recursos económicos para la entidad si derechos similares están disponibles para todas las partes sin costo significativo.
- 4.11 Una entidad no puede tener derecho a recibir beneficios económicos de sí misma; por ello:

- (a) los instrumentos de deuda o patrimonio emitidos por la entidad y recomprados y mantenidos por ella (por ejemplo, acciones propias en cartera) no son recursos económicos de esa entidad; y
  - (b) en los estados financieros consolidados, instrumentos de deuda o de patrimonio emitidos por un miembro de la entidad que informa consolidada y mantenidos por otro miembro de esa entidad que informa no son recursos económicos de la entidad que informa.
- 4.12 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 un activo único, denominándose la partida contable separada (véanse los párrafos 4.57 a 4.63). Por ejemplo, los derechos siguientes pueden surgir de la propiedad legal de un objeto físico:
- (a) el derecho a utilizar el objeto;
  - (b) el derecho a vender el objeto;
  - (c) el derecho a ofrecer como garantía el objeto; y
  - (d) otros derechos no mencionados por separado en (a) a (c).

En muchos casos, el conjunto de derechos que surgen de la propiedad legal de un objeto físico se contabiliza como una partida única. 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, la información más concisa, clara y comprensible.

## Potencial para producir beneficios económicos

- 4.13 Para que un recurso económico tenga el potencial de producir beneficios económicos, no necesita ser cierto, ni siquiera probable, que dicho recurso vaya a producir beneficios económicos. Solo es necesario que el recurso económico ya exista y que haya, al menos, una circunstancia en la cual produciría beneficios económicos.
- 4.14 Los beneficios económicos producidos por un recurso económico podría incluir:
- (a) recibir flujos de efectivo contractuales;
  - (b) recibir otro recurso económico o intercambiar recursos económicos con otra parte en condiciones favorables (véanse los párrafos 4.40 a 4.42);
  - (c) utilizar el recurso económico para producir entradas de efectivo (o evitar salidas de efectivo), por ejemplo:
    - (i) usar el recurso económico individualmente o en combinación con otros recursos económicos para producir bienes o prestar servicios;
    - (ii) utilizar el recurso económico para mejorar el valor de otros recursos económicos;
    - (iii) pignorar el recurso económico como garantía de un préstamo;
    - (iv) arrendar el recurso económico a otra parte; o
    - (v) recibir servicios a los que da derecho el recurso económico.
  - (d) vender el recurso económico a cambio de efectivo o de otros recursos económicos, o transferir el recurso económico para satisfacer pasivos; o
  - (e) satisfacer derechos sobre el patrimonio en su totalidad o en parte, distribuyendo el recurso económico a los tenedores de dichos derechos sobre el patrimonio.
- 4.15 Aunque un recurso económico debe su valor a su potencial existente para producir beneficios económicos futuros, el recurso económico es el derecho existente, no los beneficios económicos futuros. Por ejemplo, una opción comprada obtiene su valor de su potencial para producir beneficios económicos si dicha opción se ejerce. Sin embargo, el recurso económico es el derecho existente a ejercer la opción, no los beneficios económicos futuros.
- 4.16 Existe una asociación muy estrecha entre realizar un desembolso y la adquisición de activos, aunque uno y otro no tienen por qué coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede proporcionar evidencia de que se ha pretendido obtener beneficios económicos futuros, pero no es una prueba concluyente de que se ha conseguido 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 se han concedido a la entidad sin costo por un gobierno o que han sido donados a la entidad por un tercero.

## Control

- 4.17 El control vincula el recurso económico con la entidad. La evaluación del control ayuda a identificar qué recurso económico debería contabilizar la entidad. Por ejemplo, una entidad puede tener un derecho a una participación proporcional en la propiedad sin que controle la propiedad por completo. En estos casos, el activo de la entidad es su participación en la propiedad que controla, no la propiedad en sí misma, la cual no controla.
- 4.18 Una entidad controla un recurso económico si tiene la capacidad presente de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios económicos que proceden de éste.
- 4.19 Una entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de un recurso económico si tiene el derecho a utilizar ese recurso económico en sus actividades, o permitir que un tercero utilice para sus actividades dicho recurso económico.
- 4.20 Aunque el control de un recurso económico habitualmente procede de derechos legales, puede también surgir si una entidad tiene la capacidad presente de impedir que terceros lo utilicen y obtengan los beneficios de dicho recurso económico. Por ejemplo, una entidad puede controlar la aplicación práctica de conocimientos obtenidos de una actividad de desarrollo, teniendo la capacidad presente de conservar en secreto dicha aplicación práctica de conocimientos.
- 4.21 Para que una entidad controle un recurso, los beneficios económicos 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 todas las circunstancias. Más bien significa que si el recurso produce beneficios económicos, la entidad es la parte que los recibirá.
- 4.22 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 a considerar en la evaluación global de control.
- 4.23 Un agente es una parte que está principalmente dedicada a actuar en nombre y a beneficio de un tercero (el principal). Si una entidad tiene un recurso económico como agente, los beneficios económicos que surgen del recurso van al principal en lugar de al agente. Por consiguiente, la entidad no controla el recurso económico y no tiene un activo, ni tiene un pasivo porque no tiene obligación de transferir recursos económicos que controla actualmente o controlará en el futuro.

## Definición de pasivo

---

- 4.24 Un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.
- 4.25 Si una parte tiene una obligación de transferir un recurso económico (un pasivo), se entiende que un tercero (o terceros) tiene un derecho a recibir ese recurso económico (un activo). El tercero (o terceros) podría ser una persona específica o entidad, un grupo de personas o entidades, o una comunidad.
- 4.26 Un requerimiento para que una parte reconozca un pasivo (o activo) y lo mida por un importe especificado no supone que el tercero deba medir el activo correspondiente (o pasivo), ni que lo mida por el mismo importe. La aplicación de criterios de reconocimiento o requerimientos de medición diferentes al pasivo (o activo) de una parte y el correspondiente activo (o pasivo) de otra parte puede, en ocasiones, ser el resultado de decisiones que pretenden cumplir con el objetivo de la información financiera.

## Obligación de transferir un recurso económico

- 4.27 La obligación de una entidad de transferir un recurso económico debe tener el potencial de exigir que la entidad transfiera un recurso económico a un tercero. No necesita ser cierto, ni tampoco probable, que la entidad sea requerida para que transfiera un recurso económico, pero la obligación ya debe existir y debe darse al menos una circunstancia en la cual se exigirá que la entidad transfiera un recurso económico. Un ejemplo es la obligación de que esté dispuesta a transferir un recurso económico si ocurre un suceso futuro incierto.
- 4.28 Las obligaciones de transferir un recurso económico incluyen, por ejemplo, obligaciones de:
- (a) pagar efectivo;
  - (b) transferir otros activos;
  - (c) intercambiar recursos económicos con un tercero en condiciones no favorables (véanse los párrafos 4.40 a 4.42);

- (d) prestar servicios; o
  - (e) emitir otra obligación que requerirá de la entidad la transferencia de un recurso económico.
- 4.29 En lugar de satisfacer una obligación de transferir un recurso económico, las entidades algunas veces:
- (a) liquidan la obligación negociando ser liberadas de ésta;
  - (b) transfieren la obligación a un tercero; o
  - (c) sustituyen la obligación con otra obligación de transferir un recurso económico.
- 4.30 Un derecho sobre el patrimonio no contiene una obligación de transferir recursos económicos. Además, un derecho sobre el patrimonio no es un recurso económico para el emisor. Se entiende que la obligación de una entidad de transferir sus derechos sobre el patrimonio propio a un tercero no es una obligación de transferir un recurso económico.

## Obligación presente

- 4.31 Una entidad tiene una obligación presente de transferir un recurso económico si:
- (a) la entidad no tiene capacidad práctica de evitar dicha transferencia; y
  - (b) la obligación ha surgido de sucesos pasados; en otras palabras, la entidad ha recibido los beneficios económicos, o llevado a cabo las actividades que establecen la medida de su obligación.

## Ausencia de capacidad práctica de evitar la transferencia

- 4.32 Una entidad no tiene capacidad práctica de evitar una transferencia si, por ejemplo, la transferencia es exigible legalmente, o cualquier acción necesaria para evitar la transferencia causaría un trastorno significativo al negocio o tendría consecuencias económicas significativamente más adversas que la transferencia en sí misma. No es suficiente que la gerencia de la entidad pretenda hacer la transferencia o que ésta sea probable.
- 4.33 Si una entidad prepara estados financieros sobre una hipótesis de negocio en marcha, dicha entidad:
- (a) no tiene capacidad práctica de evitar una transferencia que podría evitarse solo mediante la liquidación de la entidad o cese de la actividad; pero
  - (b) tiene la capacidad práctica de evitar (y, por ello, no tiene un pasivo) una transferencia que sería requerida solo en la liquidación de la entidad o en el cese de su actividad.
- 4.34 Muchas obligaciones son exigibles legalmente como consecuencia de un contrato, legislación o de otros instrumentos similares. No obstante, las obligaciones pueden surgir también de las prácticas tradicionales de una entidad políticas públicamente conocidas o declaraciones específicas que requieren la transferencia de un recurso económico. Si la entidad no tiene capacidad práctica de actuar de forma incongruente con esas prácticas, políticas o declaraciones, la entidad tiene una obligación. La obligación que surge en estas situaciones se describe, a menudo, como una obligación implícita.
- 4.35 En algunas situaciones, el requerimiento para que una entidad transfiera un recurso económico puede expresarse como condicionado a una acción futura concreta por parte de la entidad, tal como llevar a cabo ciertas actividades específicas o ejercer opciones concretas dentro de un contrato. La entidad tiene una obligación si no tiene la capacidad práctica de evitar esa acción.

## Suceso pasado

- 4.36 Una entidad tiene una obligación presente como resultado de un suceso pasado solo si ya ha recibido los beneficios económicos, o llevado a cabo las actividades, que establecen la magnitud de su obligación. Los beneficios económicos recibidos podrían incluir, por ejemplo, bienes o servicios. Las actividades llevadas a cabo podrían incluir, por ejemplo, operaciones en un mercado concreto. Si se reciben los beneficios económicos o se llevan a cabo las actividades a lo largo del tiempo, se acumulará a lo largo del tiempo una obligación presente (siempre que, a lo largo de ese tiempo, la entidad no tenga capacidad práctica de evitar la transferencia).
- 4.37 Un suceso establece la magnitud de una obligación si especifica el importe de la transferencia futura o la base para la determinación de ese importe. Por ejemplo, una aseguradora puede realizar un contrato para proporcionar una cobertura de seguro a cambio de una prima única. Cuando la aseguradora recibe la prima, tiene la obligación de proporcionar la cobertura de seguro, porque:

- (a) aunque el importe de la transferencia futura aún dependa de si ocurre el suceso asegurado, la aseguradora no tiene capacidad práctica de evitar la transferencia de un recurso económico si dicho suceso ocurre; y
  - (b) la aseguradora ha recibido la prima que establece que debe proporcionar cobertura en la magnitud especificada por el contrato, y este proporciona la base para determinar el importe de la transferencia futura.
- 4.38 Una obligación presente puede existir, al final del periodo sobre el que se informa, incluso si la transferencia de los recursos económicos no puede exigirse hasta algún momento futuro. Por ejemplo, un pasivo financiero puede no requerir un pago a realizar hasta una fecha futura. Los pagos no pueden ser exigibles hasta esa fecha futura, pero el pasivo existe en el momento presente. De forma análoga, una obligación contractual para la entidad de realizar un trabajo en una fecha futura no puede ser exigible por la contraparte hasta esa fecha futura, pero la obligación que surge del contrato existe en el momento presente si la contraparte ya ha pagado por el trabajo (véanse los párrafos 4.40 a 4.42).
- 4.39 Una entidad no tiene una obligación presente por los costos que surgirán en caso de que reciba beneficios, o lleve a cabo actividades, en el futuro (por ejemplo, los costos de operaciones futuras); la magnitud de la transferencia futura no se determinará por referencia a los beneficios que la entidad ha recibido, ni a las actividades que ha llevado a cabo en el pasado. Si la entidad ha realizado un contrato que está todavía pendiente de ejecución, la entidad puede tener un derecho y una obligación presente de cambiar recursos económicos en el futuro (véanse los párrafos 4.40 a 4.42).

## **Contratos pendientes de ejecución**

---

- 4.40 Un contrato pendiente de ejecución es un contrato que está sin ejecutar por ambas partes: ninguna parte ha completado ninguna de sus obligaciones o ambas partes han completado sus obligaciones parcialmente y en igual medida.
- 4.41 Un contrato pendiente de ejecución establece un derecho y una obligación de intercambiar recursos económicos. La realización del contrato es la actividad que establece la magnitud del derecho y obligación a cambio de recursos económicos. Ese derecho y la obligación de intercambiar recursos económicos, 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 son favorables; tiene un pasivo si los términos del intercambio no son favorables. Si el activo o el pasivo habrán de ser incluidos en los estados financieros dependiendo de los criterios de reconocimiento (véase el Capítulo 5) y la base de medición adoptada por el contrato (véase el Capítulo 6) incluyendo, si es aplicable, una prueba para determinar si el contrato es oneroso.
- 4.42 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 obligación de la entidad que informa de intercambiar recursos económicos por un derecho a recibir un recurso económico (es decir, un activo). Si la otra parte cumple primero con el contrato, ese desempeño es el suceso que cambia el derecho y obligación de la entidad que informa de intercambiar recursos económicos por una obligación de transferir un recurso económico (es decir, un pasivo).

## **Patrimonio**

---

- 4.43 Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
- 4.44 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 contra 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; y
  - (b) derechos a recibir un derecho sobre el patrimonio.
- 4.45 Derechos sobre el patrimonio diferentes transmiten a sus tenedores derechos distintos, por ejemplo, a recibir parte o todo de lo siguiente:
- (a) dividendos;
  - (b) el reembolso del patrimonio aportado en el momento de la liquidación; o
  - (c) otros derechos sobre el patrimonio.

- 4.46 Para proporcionar información útil, puede ser necesario dividir el importe en libros total del patrimonio si, por ejemplo, hay:
- (a) más de una clase de derechos sobre el patrimonio; o
  - (b) restricciones sobre componentes concretos del patrimonio; por ejemplo, los derechos sobre el patrimonio concreto pueden verse afectados por restricciones legales, reguladoras o de otro tipo sobre la capacidad de la entidad de distribuir sus recursos económicos a los tenedores de dichos derechos sobre el patrimonio.
- 4.47 Las actividades de negocios con frecuencia son llevadas a cabo por entidades tales como comerciantes individuales, sociedades personalistas, asociaciones y una variada gama de entidades propiedad del gobierno. El marco legal y de regulación de tales entidades es, a menudo, diferente del que se aplica a las sociedades. Por ejemplo, puede haber pocas, o no haber, restricciones sobre la distribución a los tenedores de derechos sobre el patrimonio. No obstante, la definición de patrimonio en este [proyecto] *Marco Conceptual* se aplica a todas las entidades.

## Definiciones de ingresos y gastos

---

- 4.48 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.
- 4.49 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 de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
- 4.50 Se deduce de las definiciones de ingresos y gastos que las transacciones con los tenedores de derechos sobre el patrimonio, que actúan en esa condición, no dan lugar a ingresos o gastos.
- 4.51 Los ingresos y gastos incluyen importes generados por transacciones y otros sucesos, incluyendo cambios en el importe en libros de activos y pasivos.
- 4.52 Los ingresos y gastos son los elementos del 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 proporcionada por los activos y pasivos.

## Información sobre la esencia de los derechos contractuales y obligaciones contractuales

---

- 4.53 Los términos de un contrato crean derechos y obligaciones para la entidad. Para representar fielmente esos derechos y obligaciones, los estados financieros informan sobre su esencia económica y no meramente sobre su forma legal (véase el párrafo 2.14). En algunos casos, la esencia de los derechos y obligaciones es clara, a partir de la estructura del contrato. En otros casos, los términos del contrato, o un grupo o series de contratos, requieren un análisis detallado para identificar la esencia de los derechos y obligaciones.
- 4.54 Todos los términos en un contrato—de forma explícita o implícita—se tienen en consideración a menos que no tengan esencia comercial. Los términos involucrados podrían incluir, por ejemplo, obligaciones impuestas por ley, tales como obligaciones de garantía legal impuesta a las entidades que celebran contratos para la venta de bienes a clientes.
- 4.55 Los términos que no tienen esencia comercial se desestiman. Un término no tiene esencia comercial si no tiene efecto apreciable sobre los aspectos económicos de los contratos. Los términos que no tienen esencia comercial 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.
- 4.56 Un grupo o serie de contratos puede lograr, o diseñarse para lograr, un efecto comercial global. Para informar sobre la esencia de estos contratos, puede ser necesario tratar el grupo o serie de contratos como un todo. Por ejemplo, si los derechos u obligaciones en un contrato invalidan totalmente los derechos u obligaciones de otro contrato realizado al mismo tiempo con la misma contraparte, el efecto combinado es que no existen derechos u obligaciones. Por el contrario, si un contrato único crea dos o más conjuntos de derechos y obligaciones que habrían sido idénticos si cada conjunto hubiera sido creado a través de

contratos separados, la entidad puede necesitar contabilizar cada conjunto como si surgiera de contratos separados para representar fielmente los derechos y obligaciones (véanse los párrafos 4.57 a 4.63).

## Partida contable separada

- 4.57 La partida contable separada es el grupo de derechos, el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que se aplican los requerimientos de reconocimiento y medición.
- 4.58 Una partida contable separada se selecciona para un activo o un pasivo después de considerar cómo se aplicará el reconocimiento y medición, no solo a ese activo o pasivo, sino también a los ingresos y gastos relacionados. La partida contable separada seleccionada puede necesitar agregarse o desagregarse a efectos de presentación e información a revelar.
- 4.59 En algunas circunstancias, puede ser apropiado seleccionar una partida contable separada para el reconocimiento y una partida contable separada distinta para la medición (por ejemplo, los contratos pueden, algunas veces, reconocerse de forma individual pero medirse como parte de una cartera de contratos).
- 4.60 En ocasiones, los derechos y obligaciones tienen una misma procedencia. Por ejemplo, los contratos pueden establecer tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes. Si los derechos y obligaciones son separables, entonces los derechos pueden combinarse de forma separada de las obligaciones, dando lugar a la identificación de uno o más activos y pasivos separados. De forma alternativa, los derechos y obligaciones separables puede incluirse en una partida contable separada única, es decir un activo único o un pasivo único. La inclusión de derechos y obligaciones en un único activo o en un único pasivo no es lo mismo que compensar activos y pasivos (véase el párrafo 7.13). La compensación ocurre cuando una entidad identifica, reconoce y mide un activo y un pasivo como dos partidas contables separadas, pero las presenta en el estado de situación financiera por un importe neto único.
- 4.61 Las partidas contables separadas incluyen:
- (a) todos los derechos o todas las obligaciones (o todos los derechos y obligaciones) que tienen una única procedencia, tal como un contrato;
  - (b) un subgrupo de esos derechos u obligaciones—tales como un subgrupo de derechos sobre una partida de propiedades, planta y equipo para los que la vida útil y el método de depreciación difieren de los de otros derechos sobre esa partida;
  - (c) los derechos u obligaciones combinados que surgen de una cartera de procedencias similares;
  - (d) los derechos u obligaciones combinados que surgen de una cartera de partidas diferentes—tales como una cartera de activos y pasivos a disponer en una sola transacción- y
  - (e) 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 podría centrarse en la exposición agregada a ese riesgo dentro de la cartera-.
- 4.62 El objetivo al seleccionar una partida contable separada es proporcionar la información más útil que puede obtenerse a un costo que no exceda los beneficios. Para cumplir este objetivo:
- (a) la información proporcionada sobre el activo, pasivo, ingresos y gastos resultantes debe ser relevante. El tratamiento de un grupo de derechos y obligaciones como una partida contable separada única puede proporcionar información más relevante si, por ejemplo, esos derechos y obligaciones:
    - (i) No pueden ser (o es improbable que sean) el sujeto de transacciones separadas.
    - (ii) No pueden caducar (o es improbable que lo hagan) con estructuras diferentes.
    - (iii) Se usan juntos en el contexto de las actividades del negocio llevadas a cabo por la entidad para producir flujos de efectivo, y se miden por referencia a las estimaciones de sus flujos de efectivo futuros interdependientes.
    - (iv) Tienen características y riesgos económicos similares. Los derechos y obligaciones con características y riesgos diferentes es probable que tengan implicaciones diferentes para las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a una entidad y así pueden necesitar separarse.
  - (b) Los activos, pasivos, ingresos y gastos reconocidos deben representar fielmente la esencia de la transacción de la cual han surgido. Para lograr esto, puede ser necesario tratar los derechos u obligaciones que surgen de fuentes diferentes como una partida contable separada única o separar los derechos u obligaciones que surgen de una fuente única (véanse los párrafos 4.53 a 4.56). Más

aún, para proporcionar la representación fiel de derechos y obligaciones no relacionados, puede ser necesario reconocerlos y medirlos de forma separada.

- (c) Como en otros aspectos de la información financiera, los costos de proporcionar la información de esa partida contable separada no deben exceder los beneficios. En general, los costos asociados con el reconocimiento y medición de los activos, pasivos, ingresos y gastos se incrementa a medida que disminuye el tamaño de la partida contable separada. 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 exceden a los costos.
- 4.63 Si una entidad transfiere parte de un activo o parte de un pasivo, la partida contable separada puede cambiar en ese momento, de forma que el componente transferido y el componente conservado pasan a ser partidas contables separadas (véanse los párrafos 5.25 a 5.32).

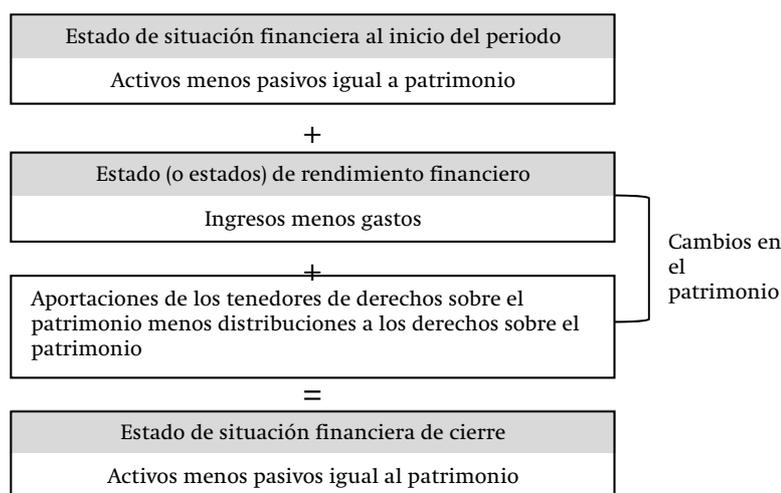
## Capítulo 5—Reconocimiento y baja en cuentas

### Introducción

- 5.1 Este capítulo trata:
- (a) el proceso de reconocimiento (párrafos 5.2 a 5.8);
  - (b) los criterios de reconocimiento (párrafos 5.9 a 5.24); y
  - (c) la baja en cuentas (párrafos 5.25 a 5.36).

### El proceso de reconocimiento

- 5.2 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 un elemento. Éste reconocimiento involucra la representación del elemento (solo o como parte de una partida) en palabras y mediante un importe monetario, y la inclusión de ese importe en los totales del estado correspondiente. (El Capítulo 7 trata de cómo los importes reconocidos se presentan y revelan en los estados financieros.)
- 5.3 El reconocimiento de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos representa los recursos y derechos económicos, y cambios en éstos, mediante un resumen estructurado que pretende ser comparable y comprensible. Una característica importante de ese resumen es que los importes reconocidos en un estado se incluyen en los totales y, si procede, subtotales, que dan estructura al estado.
- 5.4 El reconocimiento vincula los elementos, el estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero de la forma siguiente:
- (a) en los saldos de apertura y cierre del estado de situación financiera, los activos totales menos los pasivos totales dan el patrimonio total;
  - (b) los cambios reconocidos en el patrimonio durante el periodo 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.
- 5.5 Este vínculo se ilustra en el diagrama siguiente:



- 5.6 El vínculo entre los estados surge porque el reconocimiento de un elemento (o un cambio en un elemento) requiere el reconocimiento de un importe igual en uno o varios elementos (o cambios en uno o en varios de esos elementos distintos). Por ejemplo, los ingresos y gastos se reconocen en el estado (o estados) del

rendimiento financiero solo si también se reconoce un incremento o disminución en el importe en libros de un activo o un pasivo. Por ello, por ejemplo:

- (a) el reconocimiento de ingresos ocurre de forma simultánea con:
  - (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 ocurre de forma simultánea con:
  - (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.

5.7 Solo las partidas que cumplen la definición de activo, un pasivo o de patrimonio se reconocen en el estado de situación financiera y solo las partidas que cumplen la definición de ingresos o gastos se reconocen en el estado (o estados) del rendimiento financiero. Sin embargo, el propósito de los estados financieros no es mostrar el valor de la entidad y, por ello, no se reconocen todos los activos y pasivos. Los criterios para el reconocimiento de activos y pasivos se tratan en los párrafos 5.9 a 5.24. La necesidad de revelar información sobre los activos y pasivos no reconocidos se trata en los párrafos 7.2 y 7.3.

5.8 El reconocimiento de activos o pasivos que surge de transacciones u otros sucesos da lugar, en ocasiones, al reconocimiento simultáneo de los ingresos y gastos relacionados. Por ejemplo, la venta de bienes en efectivo da lugar al reconocimiento de ingresos (a causa del reconocimiento de un activo por la contraprestación del cliente) y gastos (por la baja en cuentas del activo que contiene los bienes que se vendieron). El reconocimiento simultáneo de ingresos y gastos relacionados se denomina, en ocasiones, correlación de costos con ingresos. Los conceptos incluidos en este [proyecto] *Marco Conceptual* conducen a esta correlación cuando se deriva del reconocimiento de cambios en activos y pasivos. Sin embargo, estos conceptos no permiten el reconocimiento en el estado de situación financiera de partidas que no cumplen la definición de activos o pasivos.

## Criterios de reconocimiento

---

5.9 La falta de reconocimiento de partidas que cumplen la definición de un elemento hace que el estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero sean menos completo y puede excluir información útil de los estados financieros. Por otra parte, en algunas circunstancias, el reconocimiento de algunas partidas que cumplen la definición de un elemento puede proporcionar información que no es útil. Una entidad reconoce un activo o un pasivo (y los ingresos, gastos o cambios en el patrimonio relacionados) si este reconocimiento proporciona a los usuarios de los estados financieros:

- (a) información relevante sobre el activo o el pasivo y sobre los ingresos, gastos o cambios en el patrimonio (véanse los párrafos 5.13 a 5.21);
- (b) una representación fiel del activo o del pasivo y de los ingresos, gastos o cambios en el patrimonio (véanse los párrafos 5.22 y 5.23); y
- (c) información que dé lugar a beneficios que exceden el costo de proporcionar esa información (véase el párrafo 5.24).

5.10 No es posible definir con precisión cuándo el reconocimiento de una partida que cumple la definición de un elemento proporcionará información útil a los usuarios de los estados financieros. Qué una partida sea útil a los usuarios depende de la partida en sí y de los hechos y circunstancias específicos. Por consiguiente, se requiere el juicio para decidir si reconocer una partida y los requerimientos de reconocimiento pueden necesitar variar entre Normas.

5.11 Si una partida que cumple la definición de un elemento no se reconoce, puede ser necesario revelar información. Es importante considerar cómo hacer esta información a revelar suficientemente visible para compensar la ausencia de la partida del resumen proporcionado por el estado de situación financiera o el estado (o estados) del rendimiento financiero.

5.12 Es importante, cuando se toman decisiones sobre el reconocimiento considerar la información que podría darse no reconociendo un activo. Por ejemplo, si no se reconoce un activo cuando se incurre en desembolsos, se reconocería un gasto. A lo largo del tiempo, el reconocimiento de esos gastos puede, en algunos casos, proporcionar información útil, tal como información sobre tendencias, con un menor costo que el reconocimiento de un activo.

## Relevancia

- 5.13 La información sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos es relevante para los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, si se producen uno o más de los factores siguientes, el reconocimiento podría no proporcionar información relevante:
- (a) si es incierto que el activo exista o que sea separable de la plusvalía, o si es dudoso que exista un pasivo (véanse los párrafos 5.15 y 5.16);
  - (b) si existe un activo o un pasivo, pero solo hay una probabilidad baja de que haya una entrada o salida de beneficios económicos (véanse los párrafos 5.17 a 5.19); o
  - (c) si está disponible una medición de un activo o un pasivo (o puede obtenerse) pero el nivel de incertidumbre en la medición es tan alto que la información resultante tiene poca relevancia, y además ni está disponible ni puede obtenerse otra medida relevante (véanse los párrafos 5.20 y 5.21).
- 5.14 Decidir si el reconocimiento proporcionará información relevante requiere el ejercicio del juicio. A menudo será una combinación de los factores descritos en el párrafo 5.13, en lugar de un factor único, lo que haga que la información carezca de relevancia. Más aún, otros factores también pueden causar que la información carezca de relevancia.

## Incertidumbre sobre la existencia y la separabilidad

- 5.15 Algunos activos, por ejemplo, derechos a beneficios procedentes de partidas tales como la aplicación práctica de conocimientos y relaciones con clientes o proveedores, no son derechos contractuales ni legales de otro tipo. Puede ser, por ello, incierto si existe o no un activo, o si es separable del negocio en su conjunto (esto es, puede no estar claro si hay un activo distinto de la plusvalía). En algunos de estos casos, la incertidumbre sobre la existencia de un activo combinado con la dificultad de identificar por separado el activo puede significar que el reconocimiento puede no proporcionar información relevante.
- 5.16 Para algunos pasivos, puede no estar claro si ha ocurrido un suceso pasado que provoque una obligación. Por ejemplo, si otra parte alega que la entidad ha obrado mal y debería compensar a esa otra parte por ese acto, podría ser incierto si el acto ocurrió o no o si la entidad lo cometió o no. En algunos casos, la incertidumbre sobre la existencia de una obligación, posiblemente combinada con una baja probabilidad de salidas de beneficios económicos y un alto nivel de incertidumbre en la medición, puede significar que el reconocimiento de un importe único no proporcionaría información relevante. Tanto si se reconoce el pasivo como si no, puede ser necesario revelar información sobre las incertidumbres asociadas con éste.

## Probabilidad baja de un flujo de beneficios económicos

- 5.17 Un activo o un pasivo puede existir incluso si existe una probabilidad baja de que haya una entrada o salida de beneficios económicos (véanse los párrafos 4.13 y 4.27).
- 5.18 Incluso si la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja, el reconocimiento del activo o del pasivo puede proporcionar información relevante, especialmente si la medición del activo o del pasivo refleja esa baja probabilidad y se acompaña de información a revelar explicativa. Por ejemplo, si se adquiere un activo, o se incurre en un pasivo, en una transacción de intercambio por un precio observable, su costo refleja la probabilidad baja de que lleguen los beneficios económicos, de forma que ese costo puede ser información relevante.
- 5.19 Sin embargo, los usuarios de los estados financieros pueden, en ocasiones, no encontrar útil que una entidad reconozca los activos y pasivos con probabilidad muy baja de entradas y salidas de beneficios económicos.

## Incertidumbre en la medición

- 5.20 Para ser reconocido, un activo o un pasivo debe ser medido. En muchos casos, las mediciones deben estimarse y están sujetas a incertidumbre. El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba, necesariamente, su utilidad. Una representación fiel se logra si los importes que son estimaciones se describen como tales, y la naturaleza y nivel de incertidumbres, si son significativas, se revelan en las notas a los estados financieros.
- 5.21 Como se destacó en el párrafo 2.13 para algunas estimaciones, un alto nivel de incertidumbre en la medición puede contribuir a que la información resultante tenga poca relevancia, incluso si la estimación es adecuadamente descrita y revelada. Por ejemplo, una medición puede no proporcionar información relevante si:

- (a) El rango de resultados posibles es extremadamente amplio y la probabilidad de cada resultado es excepcionalmente difícil de estimar. En estos casos, la información más relevante para los usuarios de los estados financieros puede estar relacionada con el rango de resultados y los factores que afectan a sus probabilidades. Cuando esa información es relevante (y puede proporcionarse a un costo que no excede los beneficios), podría ser apropiado revelar esa información en las notas a los estados financieros, independiente de si la entidad también reconoce el activo o el pasivo. Sin embargo, en algunos casos, el intento de captar esa información es un solo número puede no proporcionar información relevante adicional. En estos casos, si no hay disponible una medida relevante, o no puede obtenerse, el reconocimiento no proporcionaría información relevante.
- (b) La medición del recurso u obligación requiere asignaciones de flujos de efectivo inusualmente difíciles o excepcionalmente subjetivas, que no están únicamente relacionadas con la partida que se mide.

## Representación fiel

- 5.22 La representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos involucra no solo el reconocimiento, sino también la medición, presentación y revelación de información sobre las partidas reconocidas (véanse los Capítulos 6 y 7).
- 5.23 Por ello, al evaluar si el reconocimiento de un activo o un pasivo puede proporcionar una representación fiel del activo o del pasivo, es necesario considerar no meramente su descripción y medición en el cuerpo del estado de situación financiera, sino también:
  - (a) la representación de los ingresos, gastos o patrimonio resultantes; por ejemplo, si una entidad adquiere un activo a cambio de una contraprestación, no reconocer el activo daría lugar a un gasto y reduciría la ganancia y el patrimonio de la entidad. En algunos casos, por ejemplo, si la entidad no consume el activo de forma inmediata, ese resultado 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 los activos y pasivos relacionados no se reconocen, el reconocimiento puede conducir a una "asimetría contable", que podría no proporcionar una representación comprensible o fiel del efecto global de la transacción u otro suceso, que dé lugar al activo o al pasivo, incluso si la información a revelar explicativa se proporciona en las notas a los estados financieros.
  - (c) Información a revelar relacionada: una representación completa incluye toda la información necesaria para que un usuario de los estados financieros comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. Por ello, la información a revelar relacionada puede permitir que un importe reconocido forme parte de una representación fiel de un activo, pasivo, derechos sobre el patrimonio, ingresos o gastos.

## Costo

- 5.24 Como con otras áreas de la información financiera, el costo restringe las decisiones de reconocimiento. Existe un costo por reconocer un activo o un pasivo. Los preparadores de los estados financieros incurren en costos para obtener una medida relevante. Los usuarios de los estados financieros también incurren en los costos de analizar e interpretar la información. En algunos casos, el costo de reconocimiento puede sobrepasar los beneficios.

## Baja en cuentas

---

- 5.25 La baja en cuentas es la eliminación total o parcial de un activo o un pasivo previamente reconocido del estado de situación financiera de una entidad. Para un activo, esto normalmente ocurre cuando la entidad pierde el control de todo o parte del activo reconocido anteriormente; para un pasivo esto normalmente ocurre cuando la entidad deja de tener una obligación presente por todo o parte del pasivo anteriormente reconocido.
- 5.26 Los requerimientos de contabilización para la baja en cuentas pretenden representar fielmente:
  - (a) los activos y pasivos mantenidos 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.

- 5.27 Los objetivos se logran, normalmente, mediante:
- (a) La baja en cuentas de los activos o pasivos que han sido transferidos, consumidos, reunidos o completados, o han caducado y el reconocimiento de cualquier ingreso o gasto resultante.
  - (b) La continuación del reconocimiento de los activos o pasivos mantenidos, si procede, (el componente conservado), el cual pasa a ser una partida contable separada. Por consiguiente, no se reconoce ningún ingreso o gasto con respecto al componente mantenido como consecuencia de la baja en cuentas del componente transferido.
- 5.28 Si una entidad transfiere un activo o pasivo reconocido anteriormente a un tercero que actúa como su agente (véase el párrafo 4.23), entonces el activo está todavía controlado por el transferidor (el pasivo es aún una obligación del transferidor) y la baja en cuentas no representaría fielmente los activos, pasivos ingresos y gastos del transferidor.
- 5.29 Si una entidad mantiene una exposición a variaciones positivas o negativas del importe de los beneficios económicos producidos por un recurso económico, esto puede indicar que la entidad mantiene el control de ese recurso económico, en cuyo caso, la baja en cuentas no es apropiada.
- 5.30 En ocasiones, puede ser difícil lograr los dos objetivos mencionados en el párrafo 5.26, por ejemplo:
- (a) Si un componente mantenido contiene una exposición desproporcionada a variaciones en los beneficios económicos, la baja en cuentas puede representar fielmente el hecho de que la entidad ha dejado de tener los componentes que han sido transferidos, pero puede no representar fielmente la magnitud del cambio en los activos o pasivos de la entidad como consecuencia de la transacción.
  - (b) Algunas veces, al mismo tiempo que transfiere un activo, la entidad realiza otra transacción (por ejemplo, un contrato a término, una emisión de opciones de venta, o la adquisición de una opción de compra) según la cual la entidad debe o puede readquirir el activo. Puesto que el componente que ha sido transferido debe o puede ser readquirido, la baja en cuentas puede resultar representar erróneamente la magnitud del cambio en la situación financiera de la entidad.
- 5.31 En algunas de las circunstancias descritas en el párrafo 5.30 la baja en cuentas puede lograr los dos objetivos señalados en el párrafo 5.26, si se apoya en la presentación separada, o información a revelar explicativa, en las notas a los estados financieros; por ejemplo, para destacar cualquier concentración mayor de riesgo en el componente conservado.
- 5.32 Sin embargo, si la baja en cuentas justificada por la presentación separada, o por la información a revelar explicativa, no es suficiente para lograr estos dos objetivos, puede existir la necesidad de continuar reconociendo no solo el componente conservado, sino también el componente transferido. Para aplicar este enfoque:
- (a) no se reconoce ningún ingreso ni gasto sobre ningún componente como consecuencia de la transacción;
  - (b) se reconoce y mide un pasivo (o activo) inicialmente por el importe del producto recibido (o pagado) en el momento de la transferencia del activo (o pasivo); y
  - (c) se necesita la presentación separada, o información a revelar explicativa, para representar el hecho de que la entidad ha dejado de tener cualquier derecho u obligación por el componente transferido.

## **Modificación de contratos**

- 5.33 Un caso en el que surgen problemas sobre baja en cuentas es cuando se modifica un contrato. Las modificaciones de contratos pueden hacerse por una o las dos de las siguientes razones:
- (a) reducir o eliminar derechos y obligaciones existentes. El tratamiento en los párrafos 5.25 a 5.32 es relevante para decidir si dar de baja en cuentas esos derechos u obligaciones.
  - (b) Añadir nuevos derechos o nuevas obligaciones.
- 5.34 Si una modificación de un contrato añade derechos y obligaciones que son distintos de los creados por los términos originales del contrato, puede ser apropiado tratar las incorporaciones como nuevos activos o pasivos.
- 5.35 Si los derechos y obligaciones añadidas a un contrato por una modificación no son distintos de los que surgen según los términos originales del contrato, puede ser apropiado tratar los nuevos derechos y obligaciones como parte de la misma partida contable separada igual que los derechos y obligaciones existentes.

- 5.36 Algunas modificaciones de contratos reducen o eliminan derechos y obligaciones existentes y añaden nuevos derechos y obligaciones. Para proporcionar la información más relevante sobre estas modificaciones de la forma que represente más fielmente sus efectos, es necesario considerar su efecto combinado y no meramente considerarlos por separado.

## Capítulo 6—Medición

### Introducción

---

- 6.1 Este capítulo trata:
- (a) Las bases de medición y la información que proporcionan (párrafos 6.4 a 6.47);
  - (b) los factores a considerar al seleccionar una base de medición (párrafos 6.48 a 6.73).
  - (c) las situaciones en las que la información relevante es suministrada por más de una base de medición (párrafos 6.74 a 6.77); y
  - (d) la medición del patrimonio (párrafos 6.78 a 6.80).
- 6.2 La medición es el proceso de cuantificar, en términos monetarios, información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad. Una medición es el resultado de medir un activo, un pasivo, patrimonio o una partida de ingreso o gasto utilizando una base de medición específica. Una base de medición es una característica de la partida que está siendo medida (por ejemplo, costo histórico, valor razonable o valor de cumplimiento). La aplicación de una base de medición a un activo o un pasivo crea una medida para ese activo o pasivo, así como para cualquier ingreso o gasto relacionado. Los párrafos 6.78 a 6.80 tratan la medición del patrimonio.
- 6.3 La consideración del objetivo de la información financiera, las características cualitativas de la información financiera útil y la restricción del costo es probable que dé lugar a la selección de bases de medición diferentes para activos, pasivos y partidas de ingreso y gasto que sean diferentes.

### Bases de medición y la información que proporcionan

---

- 6.4 Las bases de medición pueden clasificarse como:
- (a) costo histórico (párrafos 6.6 a 6.18); o
  - (b) valor corriente (párrafos 6.19 a 6.46).
- 6.5 Los párrafos A1 a A10 tratan las técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo. Estas técnicas son, a menudo, utilizadas para estimar una medida sobre una base de medición concreta.

### Costo histórico

- 6.6 Las medidas basadas en el costo histórico proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos, ingresos y gastos utilizando información procedente de la transacción o suceso que los creó. Las medidas del costo histórico de activos o pasivos no reflejan los cambios en precios. Sin embargo, esas medidas reflejan cambios tales como el consumo o deterioro de valor de activos y el cumplimiento de pasivos.
- 6.7 El costo histórico de un activo no financiero en el momento de su adquisición o construcción es el valor de todos los costos incurridos para su adquisición o construcción, incluyendo la contraprestación entregada y los costos de transacción incurridos. Ese importe se ajusta a lo largo del tiempo para representar, si y cuando sea aplicable:
- (a) el consumo del recurso económico que constituye el activo (depreciación o amortización); y
  - (b) el hecho de que parte del costo histórico del activo deja de ser recuperable (deterioro de valor).
- 6.8 El costo histórico de un pasivo no financiero en el momento en que se incurre es el valor de la contraprestación recibida, que comprende la contraprestación menos los costos de transacción incurridos en la contratación. Ese importe se ajusta a lo largo del tiempo para representar, si y cuando sea aplicable:
- (a) la acumulación (devengo) de intereses;
  - (b) el cumplimiento con las obligaciones del pasivo; y
  - (c) cualquier exceso en las salidas de efectivo estimadas a lo largo de la contraprestación recibida (pasivos onerosos). Como consecuencia, el importe en libros de un pasivo se incrementa cuando pasa a ser tan oneroso que la contraprestación histórica deja de ser suficiente para describir el requerimiento de cumplir con el pasivo.

- 6.9 El costo histórico de un activo financiero (algunas veces denominado como un costo amortizado) es inicialmente el valor de la contraprestación dada para adquirir el activo más los costos de transacción relacionados con la adquisición. El costo histórico de un pasivo financiero (una vez más, en ocasiones denominado como costo amortizado) es inicialmente el valor de la contraprestación recibida para contratarlo menos los costos de transacción incurridos en la contratación. El importe posterior de los activos financieros y pasivos financieros medidos utilizando el costo amortizado refleja los cambios posteriores, tales como la acumulación (o devengo) de intereses, cambios en las estimaciones de los flujos de efectivo (incluyendo el deterioro de valor de los activos financieros) y pagos o cobros, pero no refleja los cambios posteriores en precios causados por otros factores.
- 6.10 La baja en cuentas de activos (pasivos) medidos al costo histórico da lugar a reconocer como ingresos o gastos cualquier diferencia entre el importe en libros del activo (pasivo) y el de cualquier contraprestación recibida (pagada) de ese activo (pasivo).
- 6.11 Los activos adquiridos y los pasivos incurridos en transacciones que no involucran intercambios no tienen un costo inicial fácilmente identificable. En estos casos, los valores presentes son, en ocasiones, utilizados como una sustitución del costo (costo atribuido) en la medición inicial y dicho costo atribuido se utiliza, entonces, como un punto de partida para la medición posterior.
- 6.12 La información proporcionada por las medidas del costo histórico de los activos, pasivos, ingresos y gastos en el estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero se resumen en la Tabla 6.1 a continuación del párrafo 6.47. Los párrafos 6.13 a 6.17 resumen las principales ventajas y desventajas del costo histórico.
- 6.13 Los ingresos y gastos medidos a costo histórico pueden tener valor predictivo. Por ejemplo, para activos no financieros, información sobre la contraprestación recibida por el suministro de bienes y servicios en el pasado, y sobre el consumo pasado de activos (incluyendo servicios recibidos), puede usarse como parte de los datos de entrada necesarios para evaluar las perspectivas de una entidad sobre flujos de efectivo futuros por el suministro futuro de bienes o servicios y del consumo futuro de los activos existentes y futuros (incluyendo los servicios a recibir). La información sobre márgenes pasados puede utilizarse como un dato de entrada al predecir márgenes futuros.
- 6.14 Los ingresos y gastos medidos a costo histórico pueden tener también valor confirmatorio, proporcionando información sobre las estimaciones anteriores de los flujos de efectivo o márgenes.
- 6.15 En muchas situaciones, es más simple y menos costoso proporcionar información sobre el costo histórico que la información utilizando las bases de medición del valor corriente. Además, las medidas preparadas utilizando la base de medición del costo histórico son, generalmente, bien comprendidas y, en muchos casos, verificables.
- 6.16 Como se destacó en el párrafo 6.11, el costo histórico puede ser difícil de determinar cuando no hay precio de transacción observable para el activo o el pasivo que está siendo medido. Además, puede ser subjetiva la estimación del consumo y la identificación de las pérdidas por deterioro de valor o los pasivos onerosos. Por ello, el costo histórico de un activo o un pasivo puede, en ocasiones, ser tan difícil de estimar como un valor corriente.
- 6.17 En la base de medición del costo histórico, los activos o pasivos similares que se adquieren o se incurren en momentos distintos pueden presentarse en los estados financieros por importes muy diferentes. Esto puede reducir la comparabilidad entre las entidades que informan, así como dentro de la misma entidad que informa.
- 6.18 El costo corriente de un activo (pasivo) es el costo de (o producto de) un activo equivalente (pasivo) en la fecha de medición. El costo corriente y el costo histórico son valores de entrada (es decir, reflejan valores en el mercado en el que la entidad adquiere el activo o incurre en el pasivo). Por ello, son diferentes de las bases de medición del valor corriente descrito en los párrafos 6.19 a 6.46. La información sobre el costo corriente de activos o pasivos puede, en ocasiones, ser más relevante que la información sobre su costo histórico, especialmente cuando los cambios de precios son significativos. Por ejemplo, presentar los ingresos y gastos sobre la base de costos corrientes:
- (a) puede, algunas veces, ser más útil para predecir márgenes futuros que la información basada en costos históricos.
  - (b) puede ser necesario si se usa el concepto de mantenimiento de capital físico en los estados financieros. El Capítulo 8 trata el mantenimiento de capital.

## Valor corriente

- 6.19 Las medidas basadas en el valor corriente proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos, ingresos y gastos utilizando información que se actualiza para reflejar las condiciones en la fecha de

medición. Debido a la puesta al día, los valores corrientes captan los cambios positivos o negativos desde la fecha de medición anterior, en estimaciones de flujos de efectivo y otros factores incluidos en los valores corrientes (véase el párrafo 6.23).

- 6.20 Las bases de medición de valor corriente incluyen:
- (a) el valor razonable (véanse los párrafos 6.21 a 6.33); y
  - (b) el valor en uso para activos y valor de cumplimiento para pasivos (véanse los párrafos 6.34 a 6.46).

### Valor razonable

- 6.21 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.
- 6.22 El valor razonable refleja la perspectiva de los participantes del mercado. Es decir, el activo o el pasivo se miden usando los mismos supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o del pasivo, si dichos participantes del mercado actuasen en su mejor interés económico.
- 6.23 El valor razonable refleja los siguientes factores:
- a) Estimaciones de los flujos de efectivo futuros.
  - b) Posibles variaciones en el importe estimado y calendario de los flujos de efectivo futuros para el activo o el 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 un descuento de riesgo). El precio de soportar esa incertidumbre depende de la magnitud de esa incertidumbre. Esto también refleja el hecho de que los inversores generalmente pagarían menos por un activo (generalmente esperarían recibir más por contratar un pasivo) que tiene flujos de efectivo inciertos que por un activo (pasivo) cuyos flujos de efectivo son ciertos.
  - e) Otros factores, tales como la liquidez, que los participantes del mercado tendrían en cuenta en dichas circunstancias.
- 6.24 Para un pasivo, los factores mencionados en el párrafo 6.23(b) y 6.23(d) incluyen la posibilidad de que la entidad pueda no satisfacer el pasivo (riesgo crediticio propio).
- 6.25 Como destacaba el párrafo 6.23(d), el valor razonable de un activo o pasivo refleja una prima de riesgo. Así, cuando una entidad contrata un pasivo en una transacción que no involucra intercambio, y lo mide en el reconocimiento inicial a valor razonable, el gasto reconocido en esa fecha incluye la prima de riesgo. A medida que la entidad va disminuyendo el riesgo posteriormente, el pasivo se reduce y se reconoce un ingreso. La introducción de la prima de riesgo en la medida del pasivo representa la carga completa del pasivo. Sin embargo, los usuarios pueden, en ocasiones, encontrar contrario al sentido común reconocer un gasto inicial que incluye la prima de riesgo, y posteriormente reconocer el mismo importe como ingreso.
- 6.26 El valor razonable de:
- (a) Un activo no se incrementa por los costos de transacción incurridos al adquirir el activo. Ni disminuye por los costos de transacción en que se incurriría en el momento de la venta del activo.
  - (b) Un pasivo no disminuye por los costos de transacción que surgen cuando se incurre en el pasivo. Ni se incrementa por los costos de transacción en que se incurriría en el momento de la transferencia o venta del pasivo.
- 6.27 La información proporcionada por las medidas del valor razonable de los activos, pasivos, ingresos y gastos en el estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero se resumen en la Tabla 6.1 a continuación del párrafo 6.47. Los párrafos 6.28 a 6.33 resumen las principales ventajas y desventajas del valor razonable.
- 6.28 La información dada sobre activos y pasivos cuando se miden a valor razonable tiene valor predictivo, porque el valor razonable refleja expectativas sobre el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo (reflejando las expectativas y fijación de precios de los participantes del mercado de forma que refleje sus preferencias de riesgo). También puede tener valor confirmatorio, proporcionando información sobre estimaciones anteriores.
- 6.29 Los ingresos y gastos medidos a valor razonable podrían dividirse de varias formas para proporcionar información con valor predictivo y confirmatorio. Por ejemplo, podrían dividirse en:

- (a) el rendimiento que los participantes del mercado hubieran esperado por tener el activo durante el periodo;
  - (b) la diferencia entre esa rentabilidad y la generada por el uso real del activo de la entidad durante el periodo (proporcionando información sobre la eficiencia con la que la entidad ha usado el activo); y
  - (c) El efecto de los cambios en las estimaciones de las expectativas de los participantes del mercado sobre el importe, calendario e incertidumbre de rentabilidades futuras, combinado con cambios en las estimaciones de las preferencias de riesgo de los participantes del mercado.
- 6.30 Sin embargo, dependiendo de la partida que esté siendo medida y la naturaleza de las actividades de negocio llevadas a cabo por la entidad, los usuarios pueden no encontrar siempre información sobre estimaciones de cambios en las expectativas de los participantes del mercado correspondientes. Por ello, pueden no encontrar siempre ingresos y gastos medidos al valor razonable correspondiente. En concreto, este puede ser el caso cuando las actividades de negocio llevadas a cabo por la entidad no involucran la venta del activo o transferencia del pasivo; por ejemplo, si los activos se tienen solo para su uso o para reunir flujos de efectivo contractuales, o si los pasivos han de satisfacerse por la propia entidad que informa.
- 6.31 Puesto que el valor razonable se determina desde la perspectiva de los participantes del mercado, no desde la perspectiva de la entidad, y es independiente de cuándo el activo o el pasivo se adquirió o incurrió, respectivamente, los activos idénticos se medirán por el mismo importe (sujetos al error de estimación). Esto puede mejorar la comparabilidad entre las entidades que informan y con respecto a la misma entidad que informa.
- 6.32 Si el valor razonable de un activo o un pasivo puede observarse en un mercado activo, el proceso de medición del valor razonable es sencillo y fácil de comprender, y el valor razonable es verificable. Si el valor razonable no puede observarse, para estimar dicho valor razonable, pueden necesitarse técnicas de valoración (lo que a veces incluye el uso de mediciones basadas en los flujos de efectivo). Dependiendo de las técnicas usadas:
- (a) El proceso de estimación puede ser costoso y complejo.
  - (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. Como consecuencia, las entidades pueden medir activos o pasivos idénticos por diferentes importes, lo que reduce la comparabilidad.
- 6.33 Si una entidad está estimando el valor razonable de una partida especializada, puede haber, en ocasiones, pocas razones para que la entidad suponga que los participantes del mercado utilizarían supuestos diferentes de los que usa la entidad misma. En ese caso, la medición desde la perspectiva de un participante del mercado y la medición desde la perspectiva de la entidad probablemente producirán mediciones similares.

### **Valor en uso y valor de cumplimiento**

- 6.34 El valor en uso y el valor de cumplimiento son valores específicos de la entidad. El valor en uso es el valor presente de los flujos de efectivo que una entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición final. El valor de cumplimiento es el valor presente de los flujos de efectivo en que una entidad espera incurrir a medida que satisface un pasivo.
- 6.35 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. En principio, el valor en uso y el valor de cumplimiento reflejan los mismos factores descritos para el valor razonable en el párrafo 6.23, pero se basan en suposiciones específicas de la entidad, en lugar de supuestos de los participantes del mercado. En la práctica, para proporcionar la información más útil, el valor en uso y el valor de cumplimiento pueden, a veces, necesitar personalizarse; por ejemplo, puede, en ocasiones, ser apropiado:
- a) utilizar supuestos de los participantes del mercado sobre el valor temporal del dinero o la prima de riesgo; o
  - (b) excluir del valor de cumplimiento el efecto de la posibilidad de incumplimiento por la entidad.
- 6.36 Cuando una entidad incurre en un pasivo, en una transacción que no involucra intercambio, y lo mide en el reconocimiento inicial a valor de cumplimiento, el gasto reconocido en esa fecha incluye una prima de riesgo. A medida que la entidad va disminuyendo el riesgo posteriormente, el pasivo se reduce y se reconoce un ingreso. Los usuarios, algunas veces, encuentran ese efecto contrario al sentido común (véase el párrafo 6.25).
- 6.37 El valor en uso refleja el valor presente de los costos de transacción en los que la entidad espera incurrir en el momento de disposición final del activo.

- 6.38 El valor de cumplimiento no solo incluye el valor presente de los importes a transferir a la contraparte del pasivo, sino también el valor presente de los importes que la entidad espera transferir a terceros para permitirle cumplir con las obligaciones del pasivo. Por ello, también incluye el valor presente de los costos de transacción (si procede) en los que la entidad espera incurrir al llevar a cabo las transacciones que le permiten satisfacer el pasivo.
- 6.39 La información proporcionada por las medidas del valor en uso de los activos, ingresos y gastos y las medidas de cumplimiento de pasivos, ingresos y gastos en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero se resumen en la Tabla 6.1 a continuación del párrafo 6.47. Los párrafos 6.40 a 6.46 resumen las principales ventajas y desventajas del valor en uso y del valor de cumplimiento.
- 6.40 El valor en uso proporciona información sobre el valor presente de los flujos de efectivo estimados por el uso continuado de un activo y de su disposición al final de su vida útil. Esta información tiene valor predictivo y puede utilizarse para evaluar las perspectivas de los flujos de efectivo futuros, concretamente, si el activo contribuirá a los flujos de efectivo futuros al ser utilizado.
- 6.41 El valor de cumplimiento proporciona información sobre el valor presente de los flujos de efectivo estimados para satisfacer un pasivo. Esa información tiene valor predictivo; concretamente informa que el pasivo se satisfará, en lugar de transferirse o liquidarse mediante la negociación.
- 6.42 Las estimaciones actualizadas del valor en uso y del valor de cumplimiento combinadas con información sobre los flujos de efectivo reales, tienen valor confirmatorio porque proporcionan información sobre estimaciones previas del valor en uso y del valor de cumplimiento.
- 6.43 El valor en uso y el valor de cumplimiento se determinan usando técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo. Como se destacaba en el párrafo 6.32, dependiendo de las técnicas utilizadas:
- (a) el proceso de estimación puede ser costoso y complejo; y
  - (b) los datos de entrada del proceso pueden ser subjetivos y puede ser difícil verificar los datos de entrada y la validez del proceso. Como consecuencia, las entidades pueden medir activos o pasivos idénticos por diferentes importes, lo que reduce la comparabilidad.
- 6.44 Puesto que el valor en uso y el valor de cumplimiento se determinan desde la perspectiva de la entidad que informa, esas medidas podrían diferir para activos y pasivos idénticos en entidades distintas, reduciendo, posiblemente, la comparabilidad. Por el contrario, puesto que el valor razonable utiliza suposiciones de los participantes del mercado, en teoría entidades diferentes deberían llegar a estimaciones idénticas del valor razonable para partidas iguales.
- 6.45 Para muchos activos que se usan en combinación con otros activos, el valor en uso no puede determinarse de forma significativa para los activos individuales. En su lugar, el valor en uso se determina para un grupo de activos y el resultado se asigna a activos individuales. Por ello, la determinación del valor en uso de un activo utilizado en combinación con otros activos puede ser un proceso complejo y costoso, y dicho valor en uso podría no ser una base de medición práctica para nuevas mediciones periódicas de 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 una medida de costo histórico es totalmente recuperable).
- 6.46 Además, las estimaciones del valor en uso y el valor de cumplimiento pueden inadvertidamente reflejar sinergias con otros activos y pasivo y, de esta forma, pueden no medir solo la partida que se proponen medir.

## **Resumen de la información proporcionada por las diferentes bases de medición**

- 6.47 La Tabla 6.1 resume la información proporcionada en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero por las bases de medición descritas en los párrafos 6.6 a 6.46.

**Tabla 6.1—Información proporcionada por diferentes bases de medición**

**Activos**

|   | Medidas de costo histórico  | Medidas de valor corriente   |  |
|---|---|--|--|
|   |   | Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)  | Valor en uso (suposiciones específicas de la entidad)  |
| <b>Estado de situación financiera</b>                                 | Costo recuperable de la parte no consumida (o no cobrada) de un activo (incluye los costos de transacción incurridos en la adquisición).                                | Precio que se recibiría por transferir el activo.  | El valor presente de los flujos de efectivo estimados que surgen del uso continuado de un activo y por su disposición al término de su vida útil (incluye el valor presente de los costos futuros de transferencia). |
| <b>Estado (o estados) de rendimiento financiero<sup>(a),(b)</sup></b> | Ingresos o gastos en el momento del reconocimiento inicial de intercambios de valor desigual.   | Ingresos o gastos en el momento del reconocimiento inicial de intercambios de valor desigual.  | Ingresos o gastos en el momento del reconocimiento inicial de intercambios de valor desigual.  |
|   | –   | Costos de transacción en el momento de la adquisición del activo.  | Costos de transacción en el momento de la adquisición del activo.  |
|   | Costo histórico de los recursos económicos consumidos en el periodo (a través del costo de ventas, depreciación o amortización, etc.).                                  | Valor razonable, en el momento del consumo, de los recursos económicos consumidos durante el periodo.  | Valor en uso, en el momento del desempeño, de los recursos económicos consumidos durante el periodo.   |
|   | Ingresos por intereses (solo activos financieros).  | Ingresos por intereses (si son identificables por separado).   | Ingresos por intereses (si son identificables por separado).   |
|   | Pérdidas por deterioro de valor (comparados con el costo histórico anterior).   | Pérdidas por deterioro de valor (si son identificables por separado).  | Pérdidas por deterioro de valor (si son identificables por separado).  |
|   | Ingresos o gastos por ventas de activos durante el periodo (incluye costos de transacción incurridos al vender, los cuales pueden o no ser identificados por separado). | Costos de transacción incurridos en la disposición. También, ingresos netos (o gastos netos) si la contraprestación recibida supera (o es menor que) el valor razonable en la fecha de la disposición. | Costos de transacción incurridos en la disposición. También, ingresos netos (o gastos netos) si la contraprestación recibida supera (o es menor que) el valor en uso en la fecha de la disposición.                  |
|   | –   | Nueva medición causada por:<br>(a) cambios en las estimaciones de flujos de efectivo;<br>(b) cambios en las tasas de interés; y<br>(c) cambios en el importe del riesgo o en su precio.                | Nueva medición causada por:<br>(a) cambios en las estimaciones de flujos de efectivo;<br>(b) cambios en las tasas de interés; y<br>(c) cambios en el importe del riesgo o en su precio.                              |

(a) No todas las partidas aparecerán en todos los periodos.

(b) El Capítulo 7 trata la presentación e información a revelar de las partidas de ingreso y gasto en el estado (o estados) del rendimiento financiero.

**Tabla 6.1 continuación**

**Pasivos**

|  | Medidas de costo histórico  | Medidas de valor corriente   |  |
|--|---|--|--|
|  |   | Valor razonable (suposiciones de los participantes del mercado)  | Valor de cumplimiento (suposiciones específicas de la entidad)   |
| <b>Estado de situación financiera</b>                                  | La contraprestación neta por contratar la parte no satisfecha de un pasivo, más cualquier exceso del valor presente de los flujos de efectivo estimados sobre dicha contraprestación neta (la contraprestación es neta de los costos de transacción). | Precio que se pagaría por transferir el pasivo.  | Valor presente de los flujos de efectivo estimados que surgen al satisfacer el pasivo.   |
| <b>Estado (o estados) de rendimiento financiero</b> <sup>(a),(b)</sup> | Ingresos o gastos en el momento del reconocimiento inicial de intercambios de valor desigual.   | Ingresos o gastos en el momento del reconocimiento inicial de intercambios de valor desigual.  | Ingresos o gastos en el momento del reconocimiento inicial de intercambios de valor desigual.  |
|  | —   | Costos de transacción en el momento de incurrir en el pasivo.  | Costos de transacción en el momento de incurrir en el pasivo.  |
|  | Contraprestación proporcionada por los clientes (u otros) por obligaciones satisfechas por la entidad durante el periodo.   | Valor razonable, en el momento del desempeño, de las obligaciones de desempeño satisfechas por la entidad durante el periodo.  | Valor de cumplimiento, en el momento del desempeño, de las obligaciones de desempeño satisfechas por la entidad durante el periodo.  |
|  | Gastos por intereses.   | Gastos por intereses (si son identificables por separado).   | Gastos por intereses.  |
|  | Pérdidas sobre pasivos que han pasado a ser (más) onerosos durante el periodo.  | Pérdidas sobre pasivos que han pasado a ser (más) onerosos durante el periodo (si son identificables por separado).  | Pérdidas sobre pasivos que han pasado a ser (más) onerosos durante el periodo (si son identificables por separado).  |
|  | Ingresos y gastos por liquidaciones o transferencias de pasivos en el periodo (incluye costos de transacción incurridos en dichas transacciones, los cuales pueden o no ser identificados por separado).  | Costos de transacción incurridos en la liquidación o transferencia. También, gastos netos (o ingresos netos) si la contraprestación pagada supera (o es menor que) el valor razonable en la fecha de la liquidación o transferencia. | Costos de transacción incurridos en la liquidación o transferencia. También, gastos netos (o ingresos netos) si la contraprestación pagada supera (o es menor que) el valor de cumplimiento en la fecha de la liquidación o transferencia. |
|  | —   | Nueva medición causada por:<br>(a) cambios en las estimaciones de flujos de efectivo;<br>(b) cambios en las tasas de interés; y<br>(c) cambios en el importe del riesgo o en su precio.  | Nueva medición causada por:<br>(a) cambios en las estimaciones de flujos de efectivo;<br>(b) cambios en las tasas de interés; y<br>(c) cambios en el importe del riesgo o en su precio.  |

(a) No todas las partidas aparecerán en todos los periodos.

(b) El Capítulo 7 trata la presentación e información a revelar de las partidas de ingreso o gasto en el estado (o estados) del rendimiento financiero.

**Factores a considerar al seleccionar una base de medición**

- 6.48 El tratamiento de los párrafos 6.4 a 6.47 describe, para cada base de medición, la información que proporciona y sus ventajas y desventajas. Los párrafos siguientes tratan los factores a considerar al seleccionar una base de medición para un activo o un pasivo y los ingresos y gastos relacionados. La importancia relativa de cada uno de los factores dependerá de los hechos y circunstancias.
- 6.49 Para que la información proporcionada por una base de medición específica sea útil a los usuarios de los estados financieros, debe ser relevante y debe representar fielmente lo que se propone representar. Además,

la información proporcionada debe, tanto como sea posible, ser comparable, verificable, oportuna y comprensible.

- 6.50 Como en el resto de áreas de la información financiera, la restricción del costo afecta a la selección de una base de medición. Por ello, los beneficios de la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros por una base de medición específica deben ser suficientes para justificar el costo de proporcionar esa información.
- 6.51 Las medidas de activos, pasivos, ingresos y gastos se usan tanto en la medición de las partidas reconocidas como en la presentación e información a revelar. Las consideraciones siguientes sobre los factores a tener en cuenta al seleccionar una base de medición se centran en la selección de las partidas reconocidas. No obstante, algunas de esas consideraciones pueden aplicarse también a la información a revelar, en las notas a los estados financieros, sobre medidas de activos no reconocidos y pasivos no reconocidos.
- 6.52 Los párrafos 6.53 a 6.63 tratan los factores a considerar para seleccionar una base de medición por referencia a las características cualitativas de la información financiera útil. Los párrafos 6.64 a 6.73 tratan factores adicionales a considerar al seleccionar una base de medición en el reconocimiento inicial. La medición inicial y la medición posterior no pueden considerarse por separado. Si la base de medición inicial y la base de medición posterior no son congruentes, se reconocerán ingresos y gastos únicamente 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

- 6.53 Al seleccionar una base de medición, es importante considerar qué información producirá esa base de medición en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero.
- 6.54 Para producir información relevante, es importante considerar los factores siguientes al seleccionar una base de medición para un activo o un pasivo y los ingresos y gastos relacionados:
- (a) Cómo contribuye ese activo o pasivo a los flujos de efectivo futuros. Esto dependerá en parte de la naturaleza de las actividades de negocio llevadas a cabo por la entidad. Por ejemplo, si una propiedad se realiza mediante su venta, producirá flujos de efectivo por esa venta, pero si una propiedad se usa en combinación con otros activos para producir bienes y servicios, ayudará a producir flujos de efectivo por la venta de esos bienes y servicios.
  - (b) Las características del activo o del pasivo (por ejemplo, la naturaleza o medida de la variabilidad en los flujos de efectivo de la partida, o la sensibilidad del valor de la partida a cambios en los factores del mercado o a otros riesgos inherentes a la partida).
- 6.55 Un factor que afecta a la relevancia de la información proporcionada por una base de medición es el nivel de incertidumbre en la medición en las estimaciones de esa información (véanse los párrafos 2.12 y 2.13). Un alto nivel de incertidumbre en la medición no impide el uso de una estimación que proporcione la información más relevante. Sin embargo, en algunos casos, el nivel de incertidumbre en la medición es tan alto que una base de medición diferente podría proporcionar información más relevante. Más aún, si ninguna base de medición proporcionaría información relevante sobre un activo o un pasivo, no es apropiado reconocer el activo o el pasivo (véase el párrafo 5.13).
- 6.56 La incertidumbre en la medición no es lo mismo que la incertidumbre del resultado. Por ejemplo, si el valor razonable de un activo es observable en un mercado activo, no se asocia ninguna incertidumbre con la medición de ese valor razonable, aun cuando es incierto cuánto efectivo proporcionará finalmente el activo. No obstante, la incertidumbre del resultado puede, en ocasiones, contribuir a la incertidumbre en la medición. Por ejemplo, puede haber un alto nivel de incertidumbre sobre los flujos de efectivo que un activo único producirá (incertidumbre del resultado) y la estimación de un valor corriente de ese activo puede depender de un modelo cuya validez no está probada y que requiere datos de entrada que son difíciles de verificar.

## Representación fiel

- 6.57 Como se destacó en los párrafos 2.15 y 2.19, una representación perfectamente fiel está libre de error, pero esto no significa que esas medidas deban ser perfectamente exactas en todos aspectos. Por ejemplo, una estimación de un precio no observable puede representarse fielmente si se describe como tal estimación, si se explican la naturaleza y limitaciones del proceso de estimación y si no se han realizado errores al seleccionar y aplicar el proceso para desarrollar la estimación.

- 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 (una "asimetría contable"). Las incongruencias de medición pueden dar lugar a estados financieros que no representan fielmente la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad. Por consiguiente, en algunas circunstancias, el uso de una base de medición similar para activos o pasivos puede proporcionar información más útil para los usuarios de los estados financieros que usan bases de medición diferentes. Esto puede ser particularmente probable cuando los flujos de efectivo procedentes de una partida están contractualmente vinculados a los flujos de efectivo de la otra partida.

## Características cualitativas de mejora

- 6.59 Las características cualitativas de mejora de comparabilidad, verificabilidad y comprensibilidad, también tienen implicaciones para la selección de una base de medición. Sin embargo, la característica cualitativa de mejora de la oportunidad no tiene implicaciones específicas para la medición.
- 6.60 La comparabilidad supone el uso de bases de medición que son las mismas entre periodos y entre entidades. La reducción del número de bases de medición utilizadas contribuye a la comparabilidad.
- 6.61 La verificabilidad supone el uso de bases de medición que dan lugar a medidas que pueden ser independientemente corroboradas directamente (tales como mediante precios observados) o indirectamente (tal como mediante la comprobación de los datos de entrada a un modelo). Si una medida específica no puede verificarse, podría necesitarse revelar información en las notas a los estados financieros para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender las suposiciones utilizadas. En algunos de estos casos, puede ser necesario seleccionar una base de medición diferente.
- 6.62 La comprensibilidad depende parcialmente del número de bases de medición diferentes usadas y en si estas cambian a lo largo del tiempo. En general, si el número de las bases de medición usadas en un conjunto de estados financieros se incrementa, 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 incrementar el número de bases de medición usadas si eso fuera necesario para proporcionar información más relevante.
- 6.63 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 tanto peso más que la reducción en comprensibilidad; por ejemplo, si el cambio da lugar a información más relevante. En estos casos, puede ser necesario revelar información en las notas a los estados financieros para permitir a los usuarios comprender cualquier ingreso o gasto reconocido como resultado de un cambio en la base de medición.

## Factores específicos en la medición inicial

- 6.64 Los párrafos 6.48 a 6.63 tratan los factores a considerar al seleccionar una base de medición, tanto en el reconocimiento inicial como posteriormente. Los párrafos siguientes tratan algunos factores adicionales a considerar solamente en el reconocimiento inicial.
- 6.65 Los activos y pasivos pueden reconocerse inicialmente como resultado de:
- (a) intercambios de partidas de valor similar (véanse los párrafos 6.66 a 6.68);
  - (b) transacciones con tenedores de derechos sobre el patrimonio (véase el párrafo 6.69);
  - (c) intercambios de partidas de valor diferente (véanse los párrafos 6.70 a 6.71); o
  - (d) construcción interna de un activo (véanse los párrafos 6.72 y 6.73).

## Intercambios de partidas de valores similares

- 6.66 Un intercambio de partidas de valor similar puede ocurrir:
- (a) Cuando una entidad adquiere un activo a cambio de incurrir en un pasivo. El activo y el pasivo normalmente se miden inicialmente por el mismo importe. Así, no se reconocen ingresos o gastos como resultado de una transacción, excepto cuando los costos de transacción no se incluyen en la medición inicial del activo o el pasivo.
  - (b) Cuando una entidad adquiere un activo, o incurre en un pasivo, a cambio de transferir otro activo o pasivo. La medida inicial del activo adquirido (o el pasivo incurrido) determina si cualquier ingreso o gasto surge de la transferencia del otro activo o pasivo.
- 6.67 En el reconocimiento inicial, el costo de un activo o un pasivo es normalmente similar a su valor razonable en esa fecha, excepto si los costos de transacción son 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 es también apropiada en el reconocimiento inicial. De forma análoga, si, posteriormente, se va a usar un valor corriente, normalmente también es apropiado en el reconocimiento inicial, evitando así un cambio innecesario en la primera medición posterior (véase el párrafo 6.63).
- 6.68 En algunos casos, puede ser necesario utilizar la medida inicial de una de las partidas intercambiadas como el costo atribuido de la otra partida. El párrafo 6.11 trata el costo atribuido.

## Transacciones con tenedores de derechos sobre el patrimonio

- 6.69 Si una entidad recibe un activo de un tenedor de un derecho sobre el patrimonio nuevo o existente, normalmente sería apropiado:
- (a) Medir el activo inicialmente a valor corriente. Si el activo se medirá posteriormente a costo histórico, el valor corriente formaría el costo atribuido del activo en esa fecha.
  - (b) Reconocer una aportación de los tenedores de derechos sobre el patrimonio, después de deducir el valor corriente de la contraprestación proporcionada a éstos, si procede.

## Cambios de partidas de valores diferentes

- 6.70 En ocasiones, se intercambian dos partidas de valor diferente; por ejemplo, porque el precio de transacción está afectado por relaciones entre las partes o por problemas financieros u otra presión de una de las partes. En estos casos, la medición del activo adquirido o del pasivo incurrido, a costo histórico podría no representar fielmente los ingresos o gastos (por ejemplo, una pérdida que surge de un pago excesivo o una ganancia que procede de una compra en condiciones muy ventajosas).
- 6.71 En otras ocasiones, se adquiere un activo o se incurre en un pasivo, sin contraprestación; por ejemplo, cuando se adquiere un activo a consecuencia de un obsequio o cuando surge un pasivo para pagar compensaciones o multas por un acto en el que se ha obrado mal. En estos casos, la medición del activo adquirido, o del pasivo incurrido, a su costo histórico de cero sería improbable que proporcionara una representación fiel de activos y pasivos de la entidad. Por ello, puede ser apropiado medir estos activos y pasivos a valor corriente, y reconocer la diferencia como ingreso o gasto.

## Activos construidos internamente

- 6.72 Los cambios innecesarios en las bases de medición pueden evitarse midiendo los activos construidos por la entidad sobre la misma base que la que se usaría posteriormente (por ejemplo, a costo histórico si la medición posterior del activo será a costo histórico y a valor corriente si la medición posterior del activo será a valor corriente).
- 6.73 La medición del activo en la fecha de su terminación a valor razonable podría proporcionar información relevante sobre el costo-eficacia de la construcción a través del reconocimiento de los ingresos o gastos en la terminación. Por ello, puede estar justificado un cambio en la base de medición del costo histórico. Sin embargo, la determinación del valor razonable puede no ser sencilla para activos únicos o personalizados. Por consiguiente, el costo de hacerlo así puede superar los beneficios para muchos activos construidos internamente.

## Más de una base de medición relevante

---

- 6.74 Algunas veces, es necesaria más de una base de medición para proporcionar información relevante sobre un activo, pasivo, ingresos o gastos.
- 6.75 En muchos casos, la forma más comprensible de proporcionar esa información es:
- (a) utilizar una base de medición única para el activo o el pasivo en el estado de situación financiera y para los ingresos y gastos relacionados en el estado (o estados) del rendimiento financiero; y
  - (b) revelar en las notas a los estados financieros información adicional usando la otra base de medición.
- 6.76 Sin embargo, en algunos casos, debido a la forma en la que un activo o un pasivo contribuye a flujos de efectivo futuros (que depende en parte de la naturaleza de las actividades de negocio llevadas a cabo por la entidad) o debido a las características del activo o del pasivo, la información proporcionada en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero es más relevante utilizando:
- (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 determinar los ingresos o gastos relacionados en el estado del resultado del periodo (véase el párrafo 7.25).
- 6.77 En estos casos, los ingresos totales o gastos totales que surgen del cambio en el valor corriente en el estado de situación financiera se dividen en dos componentes:
- (a) en el estado del resultado del periodo: los ingresos y gastos medidos utilizando la base de medición seleccionada para ese estado; y
  - (b) en otro resultado integral (véase el párrafo 7.19): los ingresos y gastos restantes. Los ingresos y gastos acumulados incluidos en otro resultado integral son iguales a la diferencia entre el importe en libros determinados por la base de medición seleccionada para el estado de situación financiera y el importe en libros determinado por la base de medición seleccionada en la determinación del resultado del periodo.

## Medición del patrimonio

---

- 6.78 El importe total al que el patrimonio se muestra en el estado de situación financiera (patrimonio total) no se mide directamente, sino que es 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.
- 6.79 Puesto que los estados financieros con propósito de información general no están diseñados para mostrar el valor de una entidad, el patrimonio total no será igual, generalmente, a:
- (a) el valor de mercado agregado de las acciones de la entidad;
  - (b) la suma que podría obtenerse por la venta de la entidad como un todo, bajo la hipótesis de negocio en marcha; o
  - (c) la suma que podría obtenerse por la venta de todos sus activos después de liquidar todos sus pasivos.
- 6.80 Aunque el patrimonio total no se mide directamente, algunas clases o categorías individuales de patrimonio pueden medirse directamente. El importe total atribuido a clases o categorías individuales o de patrimonio puede ser positivo o, en algunas circunstancias, negativo. De forma análoga, aunque el patrimonio total es generalmente positivo, también puede ser negativo, dependiendo de qué activos y pasivos se reconocen y de cómo se miden.

## Capítulo 7—Presentación e información a revelar

### Introducción

---

- 7.1 Este capítulo trata:
- (a) el objetivo y alcance de los estados financieros (párrafos 7.2 a 7.7);
  - (b) la presentación e información a revelar como herramientas de comunicación (párrafos 7.8 a 7.18);  
e
  - (c) información sobre el rendimiento financiero (párrafos 7.19 a 7.27).

### El objetivo y alcance de los estados financieros

---

- 7.2 El alcance de los estados financieros está determinado por su objetivo, que es proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad que es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad y la administración realizada por la gerencia de los recursos de la entidad (véase el párrafo 3.4). Esa información se proporciona:
- (a) en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero, reconociendo partidas que cumplen la definición de un elemento;
  - (b) en otras partes de los estados financieros, incluyendo las notas a dichos estados financieros, proporcionando información sobre:
    - (i) partidas reconocidas que cumplen la definición de un elemento;
    - (ii) partidas que cumplen la definición de un elemento, pero que no han sido reconocidas;
    - (iii) flujos de efectivo; y
    - (iv) aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio o distribuciones a éstos.
- 7.3 La información proporcionada en las notas a los estados financieros incluye:
- (a) información sobre la naturaleza de los elementos reconocidos y no reconocidos y sobre los riesgos que surgen de éstos; y
  - (b) los métodos, suposiciones y juicios, y cambios en estos métodos, suposiciones y juicios, que afectan a los importes presentados o revelados.
- 7.4 En los estados financieros se incluye información referida al futuro sobre transacciones y sucesos probables o posiblemente futuras solo si proporciona información relevante sobre los activos, pasivos y patrimonio de la entidad que existía al final del periodo o durante este (incluso si no están reconocidos), o ingresos y gastos del periodo. Por ejemplo, si un activo o un pasivo se mide estimando los flujos de efectivo futuros, puede ser necesaria información sobre las estimaciones de esos flujos de efectivo futuros para comprender las medidas presentadas.
- 7.5 Otros tipos de información referida al futuro se proporcionan, en ocasiones, fuera de los estados financieros, por ejemplo, en los comentarios de la gerencia.
- 7.6 La información sobre transacciones o sucesos que han ocurrido después del final del periodo sobre el que se informa se incluye en los estados financieros si esta información es necesaria para cumplir el objetivo de los estados financieros.
- 7.7 Los estados financieros incluyen información comparativa sobre periodos precedentes. Esta información es relevante porque ayuda a los usuarios a identificar y evaluar cambios y tendencias.

### Presentación e información a revelar como herramientas de comunicación

---

- 7.8 Los estados financieros presentan, en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero, información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos reconocidos. También revelan información adicional sobre los elementos reconocidos y otra información que es

relevante para los usuarios. La comunicación eficiente y eficaz de esa información mejora su relevancia y contribuye a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Esta comunicación también mejora la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros. La comunicación eficiente y eficaz incluye:

- a) clasificar la información de forma estructurada que presente las partidas similares juntas y las diferentes de forma separada;
- b) agregar la información de forma que no se vea enmascarada por detalles innecesarios; y
- c) utilizar los objetivos y principios de presentación e información a revelar en lugar de reglas que podrían conducir a un cumplimiento puramente mecánico.

7.9 Como en el resto de áreas de la información financiera, la restricción del costo sobre la presentación e información a revelar. Por ello, los beneficios de la información proporcionada por la presentación y revelación deben ser suficientes para justificar el costo de proporcionar esa información.

## Clasificación

7.10 La clasificación es la organización de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos sobre la base de características compartidas. 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.

7.11 La clasificación se aplica a la partida contable separada seleccionada para los activos, pasivos y patrimonio (véanse los párrafos 4.57 a 4.63). Sin embargo, para ingresos y gastos, puede, en ocasiones, ser apropiado dividir el ingreso o gasto total que surge de un cambio en el importe en libros de un activo o un pasivo en sus componentes y clasificar dichos componentes por separado. Eso sería apropiado cuando los componentes tienen tales características diferentes que clasificarlos por separado mejoraría la relevancia y comprensibilidad de la información financiera.

7.12 La clasificación de partidas diferentes juntas enmascara la información relevante y reduce la comprensibilidad. Por ello, la clasificación de partidas diferentes juntas, generalmente, no da lugar a información más útil.

7.13 La compensación ocurre cuando una entidad reconoce y mide un activo y un pasivo como partidas contables separadas, pero las presenta en el estado de situación financiera por un importe neto único. La compensación clasifica partidas diferentes juntas y, por ello, generalmente, no es apropiada. La compensación de activos y pasivos difiere de tratar un conjunto de derechos y obligaciones como una partida contable separada (véase el párrafo 4.60).

## Agregación

7.14 La agregación es la suma de partidas individuales que comparten características y están clasificadas juntas. Niveles diferentes de agregación pueden ser necesarios en partes distintas de los estados financieros. Por ejemplo:

- (a) un mayor nivel de agregación se usa en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero; y
- (b) un menor nivel de agregación es, a menudo, necesario en las notas a los estados financieros.

7.15 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 que la información relevante no se enmascare por un gran importe con detalle insignificante o por una agregación excesiva.

## Objetivos y principios de presentación e información a revelar

7.16 Incluir los objetivos de presentación e información a revelar específicos en una Norma permite que una entidad identifique información relevante y decida la forma de comunicar esa información de la forma más eficiente y eficaz.

7.17 Para establecer los requerimientos de presentación y de información a revelar, es necesario un equilibrio entre:

- (a) dar a las entidades la flexibilidad para proporcionar información relevante que represente fielmente los activos y pasivos de la entidad, y las transacciones y otros sucesos del periodo; y

- (b) requerir información que sea comparable entre entidades y a lo largo de periodos sobre los que se informa.
- 7.18 La comunicación eficiente y eficaz de información también requiere la consideración de los principios siguientes:
- (a) la información específica de la entidad es más útil que "el mismo lenguaje de siempre" y es más útil que la información que está fácilmente disponible fuera de los estados financieros; y
- (b) la duplicidad de información en partes diferentes de los estados financieros es habitualmente innecesaria y hace los estados financieros menos comprensibles.

## **Información sobre el rendimiento financiero**

---

- 7.19 Para comunicar información sobre el rendimiento financiero de forma más eficiente y eficaz, los ingresos y gastos en el estado (o estados) de rendimiento financiero se clasifican en:
- (a) el estado del resultado del periodo, que incluye un total o subtotal para el resultado del periodo;<sup>14</sup> o
- (b) en otro resultado integral.
- 7.20 El propósito del estado del resultado del periodo es:
- (a) representar la rentabilidad que una entidad ha obtenido de sus recursos económicos durante el periodo; y
- (b) proporcionar información que es útil para evaluar las perspectivas para los flujos de efectivo futuros y para evaluar la administración realizada por la gerencia de los recursos de la entidad.
- 7.21 Por ello, los ingresos y gastos incluidos en el estado del resultado del periodo son la principal fuente de información sobre el rendimiento financiero del periodo de una entidad.
- 7.22 El total o subtotal del resultado del periodo ofrece una representación resumida más alta del rendimiento financiero de la entidad para el periodo. Muchos usuarios incorporan ese total o subtotal en sus análisis del rendimiento financiero de la entidad para el periodo en sus análisis de la administración realizada por la gerencia de los recursos de la entidad, utilizándolo como punto de partida para análisis posteriores o 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.
- 7.23 Puesto que el estado del resultado del periodo es la fuente principal de información sobre el rendimiento financiero de una entidad para el periodo, existe la presunción de que todos los ingresos y gastos se incluirán en el estado del resultado del periodo. Esa presunción no puede ser refutada por:
- (a) los ingresos y gastos relacionados con activos y pasivos medidos a costo histórico; y
- (b) los componentes de ingresos o gastos relacionados con activos y pasivos medidos a valores corrientes si los componentes son identificados por separado y son del tipo que surgirían si los activos y pasivos relacionados se midieran al costo histórico. Por ejemplo, si un activo que acumula (devenga) intereses se mide a valor corriente y si los ingresos por intereses se identifican como un componente del cambio en el importe en libros del activo, ese ingreso por intereses necesitaría incluirse en el estado del resultado del periodo.
- 7.24 La presunción de que todos los ingresos y todos los gastos se incluirán en el estado del resultado del periodo puede solo ser refutado si:
- (a) los ingresos o gastos (o sus componentes) se relacionan con activos o pasivos medidos a valores corrientes y no son del tipo descrito en el párrafo 7.23(b); y
- (b) la exclusión de esos ingresos o gastos (o sus componentes) del estado del resultado del periodo mejoraría la relevancia de la información en ese estado para el periodo.
- Cuando es este el caso, los ingresos o gastos (o sus componentes) se incluyen en el otro resultado integral.

---

14 Este [Proyecto] *Marco Conceptual* no especifica si el estado (o estados) del rendimiento financiero comprenden un solo o dos estados. Por brevedad, este [proyecto] *Marco Conceptual* utiliza el término "estado del resultado del periodo" para referirse a un estado separado (mostrando un total para el resultado del periodo) y para una sección separada (mostrando un subtotal para el resultado del periodo) dentro de un estado único.

- 7.25 Un ejemplo de cuándo los ingresos y gastos se incluirán en otro resultado integral es cuándo se selecciona una base de medición del valor corriente para un activo o un pasivo para el estado de situación financiera y se selecciona una base de medición distinta para determinar los ingresos y gastos relacionados en el estado del resultado del periodo (véanse los párrafos 6.74 a 6.77).
- 7.26 Si los ingresos o gastos se incluyen en otro resultado integral en un periodo, existe una presunción de que se reclasificará al estado del resultado del periodo en algunos periodos futuros. Esa reclasificación ocurre cuando mejore la relevancia de la información incluida en el estado del resultado del periodo para ese periodo futuro.
- 7.27 La presunción de que ocurrirá una reclasificación podría ser refutable, por ejemplo, si no existe una base clara para identificar el periodo en el cual la reclasificación mejoraría la relevancia de la información en el estado del resultado del periodo. Si no puede identificarse esta base, esto puede indicar que los ingresos o gastos no deben incluirse en otro resultado integral.

## Capítulo 8—Conceptos de capital y de mantenimiento del capital

Este capítulo comprende material trasladado desde el Capítulo 4 del *Marco Conceptual* existente con cambios menores por congruencia de terminología. Para destacar los cambios, éstos se muestran actualizados por completo. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado. El formato de la numeración también se ha cambiado (por ejemplo, de "4.1" a "8.1", pero no se muestra actualizado por completo.

### Conceptos de capital

- 8.1 La mayoría de las entidades adopta 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 operativa, el capital es la capacidad productiva de la entidad basada, por ejemplo, en el número de unidades producidas diariamente.
- 8.2 La selección del concepto apropiado de 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 medida al aplicar, en la práctica, la concepción elegida.

### 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 de éste, después de excluir las aportaciones de los ~~propietarios~~ tenedores de derechos de patrimonio y las distribuciones hechas a estos 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~~ tenedores de derechos de patrimonio y las distribuciones hechas a estos 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 en 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 medida 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 IASB 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. ~~Estos conceptos de mantenimiento de capital se tratan en los párrafos 4.57 a 4.65 del presente *Marco Conceptual*.~~

El ASB propone nuevos apéndices. Puesto que son nuevos, no ha utilizado la actualización completa.

## Apéndice A

### Técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo

*Este apéndice es parte integral del [proyecto] Marco Conceptual para la Información Financiera.*

- A1 En ocasiones, una medida determinada utilizando una base de medición descrita en el Capítulo 6 no puede observarse. En algunos casos, puede estimarse utilizando las técnicas de medición basadas en flujos de efectivo. En particular:
- (a) el valor en uso de un activo y el valor de cumplimiento de un pasivo puede solo determinarse utilizando esta técnica; y
  - (b) si el valor razonable no puede observarse, necesitaría estimarse utilizando una técnica de medición basada en flujos de efectivo u otra técnica.
- A2 Las técnicas de medición basadas en flujos de efectivo no son bases de medición; son un medio para estimar una medida. Por ello, al utilizar esta técnica, es necesario identificar el objetivo de utilizar esa técnica (es decir, qué base de medición se está utilizando) y, a la luz de ese objetivo, si la técnica incluye el uso de los siguientes factores:
- (a) Estimaciones de flujos de efectivo futuros.
  - (b) Posibles variaciones en el importe estimado y calendario de los flujos de efectivo futuros para el activo o el pasivo que se está midiendo, causadas por la incertidumbre inherente en los flujos de efectivo (véanse los párrafos A6 a A10).
  - (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). Ese precio no es captado por las técnicas utilizadas para medir un importe único dentro de la parte central del rango de flujos de efectivo posibles (véanse los párrafos A6 a A10). Ese precio depende del tamaño de la incertidumbre. Esto también refleja el hecho de que los inversores generalmente pagarían menos por un activo (o espera recibir más por contratar un pasivo) que tiene flujos de efectivo inciertos que por un activo (o pasivo) cuyos flujos de efectivo son ciertos.
  - (e) Otros factores, tales como la liquidez, que los participantes del mercado tendrían en cuenta en esas circunstancias.
- A3 Para un pasivo, los factores mencionados en el párrafo A2(b) y A2(d) incluyen la posibilidad de que la entidad pueda no satisfacer el pasivo (riesgo crediticio propio).
- A4 No todos los factores enumerados en el párrafo A2 se consideran en todas las mediciones basadas en flujos de efectivo. Sin embargo, si esta técnica se utiliza para estimar el valor razonable, necesitará captar todos los factores y adoptar la perspectiva de los participantes del mercado. Las estimaciones del valor de cumplimiento o valor en uso adoptan la perspectiva de la entidad.
- A5 Las técnicas de medición basadas en flujos de efectivo pueden utilizarse como bases de medición personalizadas (por ejemplo, abandonando el valor razonable por elegir actualizar solo algunos de los factores enumerados en el párrafo A2). Las bases de medición personalizadas pueden, en ocasiones, dar lugar a información que es más relevante para los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, puede también ser más difícil de comprender para los usuarios de los estados financieros. Por ello, las razones para la personalización en una Norma necesitarán explicarse en los Fundamentos de las Conclusiones de esa Norma.

### Variaciones posibles en el importe estimado y calendario de los flujos de efectivo

- A6 Las incertidumbres sobre el importe de los flujos de efectivo son características importantes de los activos y pasivos. Al medir un activo o un pasivo por referencia a flujos de efectivo futuros inciertos, es necesario

representar el rango de flujos de efectivo posibles seleccionando un solo importe. El importe más relevante es habitualmente uno que procede de la parte central del rango (una estimación central).

A7 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 resultados y concede más peso al resultado que sea más probable. No se pretende predecir la última entrada o salida de efectivo (u otros beneficios económicos) procedentes de ese activo o pasivo.
- (b) El importe máximo que es más probable que ocurra que no ocurra (similar a la media estadística) indica que la probabilidad de una pérdida posterior no es mayor del 50 por ciento y que la probabilidad de una ganancia posterior es mayor del 50 por ciento.
- (c) El resultado más probable (la moda estadística) predice la entrada o salida última que surge de un activo o un pasivo.

A8 Cada una de estas estimaciones centrales se ilustra en el siguiente ejemplo:

### Ejemplo

| Probabilidad (%) | Flujos de efectivo (UM) <sup>(a)</sup> |
|------------------|--|
| 40               | 100                                    |
| 30               | 200                                    |
| 30               | 500                                    |

(a) En este [proyecto] *Marco Conceptual*, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

En este ejemplo:

- (a) El valor esperado (la media) es 250 u.m. ( $40\% \times 100 \text{ u.m.} + 30\% \times 200 \text{ u.m.} + 30\% \times 500 \text{ u.m.}$ ).
- (b) El importe máximo que es más probable que ocurra que no ocurra (la moda) es 200 u.m. (La probabilidad de que los flujos de efectivo serán más de 200 u.m. es menor que el 50 por ciento y la probabilidad de que los flujos de efectivo serán menores de 200 u.m. es menos del 50 por ciento.)
- (c) El resultado más probable (la moda) es de 100 u.m. Es el resultado con la probabilidad más alta.

A9 Como destacó el párrafo A2, una estimación central no capta el precio por soportar la incertidumbre que el resultado último puede diferir de esa estimación central.

A10 Ninguna estimación central proporciona información completa sobre el rango de resultados posibles. Para proporcionar información completa, puede ser necesario revelar información.

## Apéndice B

### Glosario

Este glosario se extrae del [proyecto] *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

|   |   |              |
|---|---|--------------|
| <b>activo</b>   | Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.  | MC 4.4       |
| <b>agente</b>   | Una parte que está principalmente dedicada a actuar en nombre y a beneficio de un tercero (el principal).   | MC 4.23      |
| <b>agregación</b>   | La suma de partidas individuales que comparten características y están clasificadas juntas.   | MC 7.14      |
| <b>baja en cuentas</b>  | La eliminación de un activo o un pasivo total o parcialmente previamente reconocido del estado de situación financiera de una entidad.  | MC 5.25      |
| <b>base de medición</b>   | Una característica identificable de una partida que está siendo medida (por ejemplo, costo histórico, valor razonable o valor de cumplimiento).   | MC 6.2       |
| <b>característica cualitativa (de la información financiera útil)</b> | Una característica que hace a la información financiera útil para los usuarios principales de los informes financieros con propósito general.   | MC 2.1       |
| <b>características cualitativas de mejora</b>                         | Una característica cualitativa que hace la información financiera más útil si ésta es relevante y proporciona una representación fiel.  | MC 2.4, 2.22 |
| <b>características cualitativas fundamentales</b>                     | Las características cualitativas que debe poseer la información financiera para hacerla útil para los usuarios principales de los informes financieros con propósito general. Estas son la relevancia y la representación fiel.   | MC 2.4       |
| <b>clasificación</b>  | La organización de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos sobre la base de características compartidas.  | MC 7.10      |
| <b>comparabilidad</b>   | Una característica cualitativa de mejora que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas.  | MC 2.24      |
| <b>compensación</b>   | La identificación, reconocimiento y medición de un activo y un pasivo como dos partidas contables separadas, pero las presenta en el estado de situación financiera por un importe neto único.  | MC 7.13      |
| <b>comprensibilidad</b>   | Una característica cualitativa de mejora poseída por la información que está clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa.  | MC 2.33      |
| <b>contrato pendientes de ejecución</b>                               | Un contrato que está sin ejecutar por ambas partes: ninguna parte ha cumplido obligación alguna, o las dos partes han cumplido sus obligaciones parcialmente y en igual medida.   | MC 4.40      |
| <b>control</b>  | La capacidad presente de dirigir el uso de un recurso económico y obtener los beneficios económicos que proceden de éste.   | MC 4.18      |
| <b>costo histórico</b>  | Una medida que proporciona información monetaria sobre activos, pasivos, ingresos y gastos utilizando información procedente de la transacción o suceso que los creó. Las medidas del costo histórico de activos o pasivos no reflejan los cambios en precios. Sin embargo, dichas medidas reflejan cambios tales como el consumo o deterioro de valor de activos y el cumplimiento de pasivos. | MC 6.6       |
| <b>derecho sobre el patrimonio</b>                                    | Un derecho sobre la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.   | MC 4.44      |

|   |   |  |
|---|---|--|
| <b>entidad que informa</b>                                      | Una entidad que elige preparar estados financieros con propósito de información general, o se le requiere que lo haga.  | MC 3.11                                  |
| <b>esencia comercial</b>  | Un efecto apreciable sobre la economía de un contrato o transacción.  | MC 4.53, 4.55                            |
| <b>estados financieros combinados</b>                           | Estados financieros preparados para dos o más entidades que no tienen una relación controladora-subsidiaria entre sí.   | MC 3.17                                  |
| <b>estados financieros con propósito de información general</b> | Una forma específica de informes financieros con propósito general que proporciona información (sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa) que es útil a los usuarios principales de dichos estados para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad y la administración realizada por la gerencia de los recursos de la entidad. | MC 3.2 a 3.4                             |
| <b>estados financieros consolidados</b>                         | Estados financieros de una entidad que informa cuyo límite se basa en el control directo e indirecto.   | MC 3.15(b)                               |
| <b>estados financieros no consolidados</b>                      | Estados financieros de una entidad que informa cuyo límite se basa solo en el control directo.  | MC 3.15(a)                               |
| <b>gastos</b>   | 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 4.4                                   |
| <b>hipótesis de negocio en marcha</b>                           | El supuesto de que la entidad que informa está en funcionamiento y continuará su actividad dentro del futuro previsible.  | MC 3.10                                  |
| <b>incertidumbre del resultado</b>                              | Incetidumbre sobre el importe o calendario de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que en, última instancia, procederán de un activo o pasivo.   | MC 5.17, 6.56                            |
| <b>incertidumbre en la medición</b>                             | Incetidumbre que surge cuando el resultado de aplicar una base de medición es impreciso y puede determinarse solo con un rango.   | MC 2.12 y 2.13, 5.20 y 5.21, 6.55 y 6.56 |
| <b>incertidumbre sobre la existencia</b>                        | Incetidumbre sobre si existe un activo o un pasivo.   | MC 5.15 y 5.16                           |
| <b>información financiera con propósito general</b>             | Un informe que proporciona a los inversores, acreedores y otros prestamistas existentes o potenciales información sobre los recursos económicos de la entidad que informa, los derechos de los acreedores contra la entidad y los cambios en dichos recursos y derechos de los acreedores.  | MC 3.2                                   |
| <b>información financiera relevante</b>                         | La información financiera es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La relevancia es una de las dos características fundamentales de la utilidad de la información financiera.  | MC 2.6                                   |
| <b>información material o con importancia relativa</b>          | 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 la información financiera sobre una entidad que informa específica.  | MC 2.11                                  |
| <b>ingresos</b>   | 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 4.4                                   |
| <b>libre de error</b>   | Sin error u omisión en la descripción del fenómeno y producida utilizando un proceso que ha sido seleccionado y aplicado sin errores. La ausencia de error es un componente de una representación fiel.   | MC 2.19                                  |
| <b>medición</b>   | El proceso de cuantificar, en términos monetarios, información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad.  | MC 6.2                                   |

|   |  |         |
|---|--|---------|
| <b>medida</b>   | El resultado de medir un activo, un pasivo, patrimonio o una partida de ingreso o gasto sobre una base de medición específica.   | MC 6.2  |
| <b>medidas de valor corriente</b>   | Una medida que proporciona información monetaria sobre activos, pasivos, ingresos y gastos utilizando información que se actualiza para reflejar las condiciones en la fecha de medición.  | MC 6.19 |
| <b>neutral</b>  | No contiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera. Una representación neutral no está sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de cualquier forma para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Neutralidad es un componente de una representación fiel.       | MC 2.17 |
| <b>objetivo de la información financiera con propósito general</b>              | 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. Esas decisiones conllevan, comprar, vender o mantener patrimonio e instrumentos de deuda y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito. | MC 1.2  |
| <b>objetivo de los estados financieros con propósito de información general</b> | Proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad que es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad y la administración realizada por la gerencia de los recursos de la entidad.  | MC 3.4  |
| <b>obligación de transferir un recurso económico</b>                            | Una obligación que ya existe y tiene el potencial de requerir que una entidad transfiera un recurso económico a un tercero en, al menos, una circunstancia.  | MC 4.27 |
| <b>obligación implícita</b>   | Un término utilizado, a menudo, para describir una obligación que surge cuando una entidad no tiene capacidad práctica de actuar de una forma que sea incongruente con sus prácticas tradicionales, o políticas publicadas o declaraciones específicas, que requieren la transferencia de un recurso económico.  | MC 4.34 |
| <b>obligación presente de transferir un recurso económico</b>                   | Una obligación de una entidad de transferir un recurso económico:<br>(a) por la cual la entidad no tiene capacidad práctica de evitar la transferencia; y<br>(b) que ha surgido de sucesos pasados; en otras palabras, la entidad ha recibido los beneficios económicos, o llevado a cabo las actividades, que establece la medida de su obligación.                                 | MC 4.31 |
| <b>oportunidad</b>  | Una característica cualitativa de mejora poseída por la información que está disponible para los decisores a tiempo de ser capaz de influir en sus decisiones.   | MC 2.32 |
| <b>partida contable separada</b>  | El grupo de derechos, el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que aplican los requerimientos de reconocimiento y medición.   | MC 4.57 |
| <b>pasivo</b>   | Es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.   | MC 4.4  |
| <b>patrimonio</b>   | La parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.   | MC 4.4  |
| <b>potencial para producir beneficios económicos</b>                            | En un recurso económico, una característica que ya existe y producirá beneficios económicos en, al menos, una circunstancia.   | MC 4.13 |
| <b>presentación e información a revelar</b>                                     | Los términos usados para describir la forma en que se proporciona la información sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos en los estados financieros.   | MC 7.8  |
| <b>principal</b>  | Véase agente.  | MC 4.23 |

|   |  |                |
|---|--|----------------|
| <b>prudencia</b>  | El ejercicio de la cautela cuando se realizan juicios bajo condiciones de incertidumbre.   | MC 2.18        |
| <b>reconocimiento</b>   | El proceso de captar, para su inclusión en el estado de situación financiero o en el estado (o estados) del rendimiento financiero, una partida que cumple la definición de un elemento. Éste proceso involucra la representación del elemento (solo o como parte de una partida) en palabras y mediante un importe monetario, y la inclusión de ese importe en los totales del estado correspondiente.  | MC 5.2         |
| <b>recurso económico</b>  | Un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.   | MC 4.4         |
| <b>representación completa</b>  | Una representación que incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias. La integridad es un componente de una representación fiel.   | MC 2.16        |
| <b>representación fiel</b>  | La información financiera que representa fielmente los fenómenos que se propone representar. Una representación fiel proporciona información sobre la esencia de un fenómeno económico, en lugar de meramente facilitar información sobre su forma legal. Una representación perfectamente fiel sería completa, neutral y libre de error. La provisión de una representación fiel es una de las dos características fundamentales de la utilidad de la información financiera. | MC 2.14 y 2.15 |
| <b>restricción del costo</b>  | Una restricción dominante que impide que los informes financieros proporcionen información si los costos de presentarla superan los beneficios de hacerlo.   | MC 2.38        |
| <b>usuarios (de los estados financieros con propósito de información general)</b> | Véase usuarios principales de los informes financieros con propósito general.  | -              |
| <b>usuarios principales de los informes financieros con propósito general</b>     | Los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales que no pueden requerir que las entidades que informan les proporcionen información directamente, y deben depender de los informes financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan.   | MC 1.5         |
| <b>valor de cumplimiento</b>  | El valor presente de los flujos de efectivo en que una entidad espera incurrir a medida que satisface un pasivo.   | MC 6.34        |
| <b>valor en uso</b>   | El valor presente de los flujos de efectivo que una entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición final.  | MC 6.34        |
| <b>valor razonable</b>  | El precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.  | MC 6.21        |
| <b>verificabilidad</b>  | Una característica cualitativa de mejora que permite que observadores diferentes debidamente informados alcancen un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es una representación fiel.  | MC 2.29        |

## **Aprobación por el Consejo del Proyecto de Norma *Marco Conceptual para la Información Financiera* publicado en mayo de 2015**

---

El Proyecto de Norma *Marco Conceptual para la Información Financiera* se aprobó para su publicación por once de los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. El Sr. Cooper, Sr Finnegan y la Sra. Lloyd votaron en contra de su publicación. Sus opiniones alternativas se establecen tras los Fundamentos de las Conclusiones del Proyecto de Norma.

|                              |                |
|------------------------------|----------------|
| Hans Hoogervorst             | Presidente     |
| Ian Mackintosh               | Vicepresidente |
| Stephen Cooper               |                |
| Philippe Danjou              |                |
| Amaro Luiz de Oliveira Gomes |                |
| Martin Edelmann              |                |
| Patrick Finnegan             |                |
| Gary Kabureck                |                |
| Suzanne Lloyd                |                |
| Takatsugu Ochi               |                |
| Darrel Scott                 |                |
| Chungwoo Suh                 |                |
| Mary Tokar                   |                |
| Wei-Guo Zhang                |                |