

Marzo de 2018

Marco Conceptual IFRS® Bases de Conclusiones
Marco conceptual para informes financieros PARTE B

Tabla de contenido

Contenido

DESCARGO DE RESPONSABILIDAD	4
SITUACIÓN Y OBJETIVO DEL MARCO CONCEPTUAL	7
Historia del proyecto	8
Revisión en 2018: enfoque y alcance	9
Propósito (párrafo SP1.1)	10
Estado actual (párrafos SP1.2-SP1.3)	10
Transición al Marco Conceptual 2018	11
Actividades del negocio	12
Implicaciones de las inversiones a a largo plazo	13
Inversión a largo plazo como actividad de negocio	13
Necesidades de información de los inversores a largo plazo	14
CAPÍTULO 1 EL OBJETIVO DEL PROPÓSITO GENERAL INFORMES FINANCIEROS	17
Introducción	18
Revisión en 2018	18
Informes financieros de propósito general (2010)	18
Informes financieros de la entidad que informa (2010)	19
Usuarios principales (párrafos 1.5, 1.8-1.10)	19
Usuarios principales (2010)	19
¿Debería haber un grupo de usuarios principales? (2010)	20
¿Por qué los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales son considerados los principales usuarios? (2010)	21
Grupo de usuarios principales (2018)	21
¿Debería haber una jerarquía de usuarios? (2010)	22
Necesidades de información de otros usuarios que no están dentro del grupo de usuarios principales (2010)	22
Utilidad para tomar decisiones (párrafos 1.2-1.4)	23
Utilidad para tomar decisiones (2010)	23
Administración (2018)	24
El objetivo de los informes financieros para diferentes tipos de entidades (2010)	27
Información sobre los recursos económicos de una entidad que informa, reclamaciones contra la entidad y cambios en los recursos y reclamaciones (párrafos 1.12-1.21)	27
La importancia de la información sobre el desempeño financiero (2010)	27
Situación financiera y solvencia (2010)	28
CAPÍTULO 2 CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL	29
Introducción	30
Revisión en 2018	30
El objetivo de los informes financieros y las características cualitativas de la información financiera útil (2010)	30
Características cualitativas fundamentales y de mejora (2010) (párrafo 2.4)	31

Características cualitativas fundamentales (párrafos 2.5-2.22).....	31
Relevancia (párrafos 2.6-2.11).....	31
Representación fiel (párrafos 2.12-2.19).....	33
Aplicando las características cualitativas fundamentales (2018) (párrafos 2.20-2.22).....	42
Características cualitativas de mejora	43
Comparabilidad (2010) (párrafos 2.24-2.29).....	43
Verificabilidad (2010) (párrafos 2.30-2.32).....	43
Oportunidad (2010) (párrafo 2.33)	44
Comprensibilidad (2010) (párrafos 2.34-2.36)	44
Características cualitativas no incluidas (2010).....	45
La restricción de costos en los informes financieros útiles (2010) (párrafos 2.39-2.43).....	45
CAPÍTULO 3 ESTADOS FINANCIEROS Y LA ENTIDAD QUE INFORMA	46
Enfoque en los estados financieros (párrafo 3.1)	47
Objetivo y alcance de los estados financieros (párrafos 3.2-3.3)	47
Información sobre riesgos (párrafos 3.3 (c) (i) -3.3 (c) (ii))	48
Perspectiva adoptada en los estados financieros (párrafo 3.8).....	48
La Hipótesis de negocio en marcha (párrafo 3.9).....	49
La entidad que informa (párrafos 3.10-3.18)	49
Descripción y límite de la entidad que informa (párrafos 3.10 y 3.13-3.14).....	49
Estados financieros combinados (párrafo 3.12).....	51
Estados financieros consolidados y no consolidados (párrafos 3.11 y 3.15-3.18)	51
Control conjunto e influencia significativa	52
CAPÍTULO 4 LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	53
Introducción	54
Definiciones: problemas comunes a los activos y pasivos	54
Definición separada de un recurso económico (párrafo 4.4)	55
Supresión de la noción de flujo esperado (párrafos 4.14 y 4.37).....	55
Evento pasado (párrafos 4.26 y 4.42-4.47).....	56
Prueba de definiciones revisadas	57
Definición de un activo.....	58
Recurso económico (párrafos 4.4 y 4.14-4.18).....	58
Enfoque en los derechos (párrafos 4.6-4.13).....	59
Control (párrafos 4.19 a 4.25)	61
Definición de un pasivo (párrafos 4.26-4.47)	62
Obligación (párrafos 4.28-4.35)	63
Transferencia de un recurso económico (párrafos 4.36-4.41).....	66
Obligación presente como resultado de eventos pasados (párrafos 4.42-4.47).....	67
Activos y pasivos	68
Transacciones no recíprocas (de no intercambio).....	68
Pasivos contingentes y activos contingentes.....	68
Unidad de cuenta (párrafos 4.48-4.55)	69
Contratos pendientes de ejecución (párrafos 4.56-4.58).....	70
Informar la sustancia de los derechos y obligaciones contractuales (párrafos 4.59-4.62)	72
Definición de patrimonio (párrafos 4.63 a 4.67)	72
Definiciones de ingresos y gastos (párrafos 4.68-4.72).....	73
Ingresos y gastos definidos en términos de cambios en activos y pasivos	73

Tipos de ingresos y gastos	74
Otras posibles definiciones	74
CAPÍTULO 5 RECONOCIMIENTO Y BAJA EN CUENTA	75
Reconocimiento (párrafos 5.6-5.25)	76
Relevancia (párrafos 5.12-5.17).....	78
Representación fiel (párrafos 5.18-5.25).....	80
Baja en cuentas (párrafos 5.26-5.33)	80
CAPÍTULO 6 MEDICIÓN	83
Introducción	84
Medida mixta (párrafo 6.2)	84
Bases de medición y la información que proporcionan (párrafos 6.4-6.42).....	85
Costo histórico (párrafos 6.4-6.9 y 6.24-6.31).....	86
Valor actual (párrafos 6.10-6.22 y 6.32-6.42)	87
Costos de transacción.....	88
Factores a considerar al seleccionar una base de medición (párrafos 6.43-6.86)	89
Efecto tanto en el estado de situación financiera como en el estado o estados de desempeño financiero (párrafo 6.43).....	90
Relevancia (párrafos 6.49-6.57).....	90
Representación fiel (párrafos 6.58-6.62).....	91
Mejora de las características cualitativas (párrafos 6.63 a 6.76)	91
Factores específicos de la medición inicial (párrafos 6.77-6.82)	92
Más de una base de medición (párrafos 6.83-6.86)	92
Medición del patrimonio (párrafos 6.87 a 6.90)	92
CAPÍTULO 7 PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN	94
Introducción	95
Clasificación del patrimonio (párrafos 7.12-7.13)	95
Clasificación de ingresos y gastos (párrafos 7.14-7.19)	95
Terminología	96
Enfoque para guiar la presentación y revelación de ingresos y gastos	96
Describiendo la ganancia o pérdida (párrafo 7.16)	97
Beneficio o pérdida y otros resultados integrales (párrafo 7.17).....	98
Reclasificación de partidas en el estado del resultado del periodo (párrafo 7.19).....	98
CAPÍTULO 8 CONCEPTOS DE CAPITAL Y MANTENIMIENTO DE CAPITAL.....	101
Referencias.....	103

DESCARGO DE RESPONSABILIDAD

Este Fundamento de las conclusiones acompaña al Marco Conceptual para la Información Financiera (emitido en marzo de 2018, vea el folleto separado) y es emitido por la Junta de normas Internacionales de Contabilidad).

Descargo de responsabilidad: en la medida permitida por la ley aplicable, la Junta y la Fundación IFRS (Fundación) renuncian expresamente a cualquier responsabilidad derivada de esta publicación o cualquier traducción de la misma, ya sea por contrato, agravio o de otro tipo a cualquier persona con respecto a reclamaciones o pérdidas de cualquier naturaleza, incluida la pérdida directa, indirecta, incidental o consecuente, daños punitivos, sanciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoramiento y no debe ser sustituida por los servicios de un profesional debidamente calificado.

ISBN para esta parte: 978-1-911040-91-0

ISBN para la publicación completa (dos partes): 978-1-911040-89-7

Copyright © 2018 IFRS Foundation

Todos los derechos reservados. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Por favor, póngase en contacto con la Fundación para obtener más detalles en licences@ifrs.org.

Se pueden obtener copias de las publicaciones IASB® del Departamento de Publicaciones de la Fundación. Por favor, dirija su publicación y asuntos de derechos de autor a publications@ifrs.org o visite nuestra tienda web en <https://shop.ifrs.org>.

La Fundación tiene marcas registradas en todo el mundo (Marcas) que incluyen 'IAS®', 'IASB®', el logotipo IASB®, 'IFRIC®' 'IFRS®', el logotipo IFRS®, 'IFRS para SMEs®', el Logotipo de IFRS para SMEs®, el 'Dispositivo de hexágono', 'Normas internacionales de contabilidad®', 'Normas internacionales de información financiera®', 'NIIF®' y 'SIC®'. Más detalles de las Marcas de la Fundación están disponibles a solicitud de la Fundación.

La Fundación es una corporación sin fines de lucro bajo la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE. UU. Y opera en Inglaterra y Gales como una compañía extranjera (número de compañía FC023235) con su oficina principal en 30 Cannon Street, Londres, EC4M 6XH .

BASES PARA CONCLUSIONES DEL MARCO CONCEPTUAL PARA INFORMES FINANCIEROS

CONTENIDO

SITUACIÓN Y OBJETIVO DEL MARCO CONCEPTUAL

Historia del proyecto BC0.1

Propósito BC0.18

Estado BC0.21

Transición al marco conceptual 2018 BC0.27

Actividades de negocio BC0.29

Implicaciones de la inversión a largo plazo BC0.34

CAPÍTULO 1 - EL OBJETIVO DE LOS INFORMES FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

Introducción BC1.1

Usuarios principales BC1.9

Utilidad para tomar decisiones BC1.27

Información sobre los recursos económicos de una entidad que informa,

Reclamaciones contra la entidad y cambios en recursos y reclamaciones BC1.44

CAPÍTULO 2-CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL

Introducción BC2.1

El objetivo de los informes financieros y las características cualitativas de la información financiera útil BC2.5

Características cualitativas fundamentales y de mejora BC2.9

Características cualitativas fundamentales BC2.12

Características cualitativas de mejora BC2.58

Características cualitativas no incluidas BC2.70

La restricción de costos en los informes financieros útiles BC2.73

CAPÍTULO 3-ESTADOS FINANCIEROS Y LA ENTIDAD QUE INFORMA

Enfoque en estados financieros BC3.1

Objetivo y alcance de los estados financieros BC3.3

Perspectiva adoptada en los estados financieros BC3.9

Hipótesis de negocio en marcha BC3.11

La entidad que informa BC3.12

CAPÍTULO 4-LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Introducción BC4.1

Definiciones: problemas comunes de los activos y pasivos BC4.3

Definición de un activo BC4.23

Definición de un pasivo BC4.44

Activos y pasivos BC4.69
Definición de patrimonio BC4.89
Definiciones de ingresos y gastos BC4.93
Otras definiciones posibles BC4.97

CAPÍTULO 5-RECONOCIMIENTO Y BAJA EN CUENTA

Reconocimiento BC5.1
Baja en cuenta BC5.23

CAPÍTULO 6-MEDICIÓN

Introducción BC6.1
Base de medición mixta (dual) BC6.5
Bases de medición y la información que proporcionan BC6.12
Factores a considerar al seleccionar una base de medición BC6.34
Medición del patrimonio BC6.52

CAPÍTULO 7-PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN

Introducción BC7.1
Clasificación del patrimonio BC7.4
Clasificación de ingresos y gastos BC7.6

CAPÍTULO 8-CONCEPTOS DE CAPITAL Y CAPITAL

Mantenimiento BC8.1

Base de las conclusiones sobre el marco conceptual para la información financiera

Este Fundamento de Conclusiones acompaña, pero no es parte del marco conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual). Resume las consideraciones De la Junta de normas Internacionales de Contabilidad (Junta) en el desarrollo del marco conceptual. Los miembros individuales de la Junta dieron más peso a algunos factores que a otros.

SITUACIÓN Y OBJETIVO DEL MARCO CONCEPTUAL

Historia del proyecto BC0.1

Revisión en 2018: enfoque y alcance BC0.10

Propósito BC0.18

Estado BC0.21

Transición al marco conceptual 2018 BC0.27

Actividades de negocio BC0.29

Implicaciones de la inversión a largo plazo BC0.34

Inversión a largo plazo como actividad de negocio BC0.37

Necesidades de información de los inversores a largo plazo BC0.40

Historia del proyecto

BC0.1 En 1989, el órgano predecesor de la Junta, el Comité de normas Internacionales de Contabilidad, emitió el Marco para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros (Marco de 1989).

BC0.2 En 2004, la Junta y el emisor de normas nacionales de EE. UU., La Junta de normas de Contabilidad Financiera (FASB), iniciaron un proyecto conjunto para revisar sus marcos conceptuales.

BC0.3 La primera fase del proyecto fue desarrollar capítulos que describían el objetivo de los informes financieros de propósito general y las características cualitativas de la información financiera útil. Al desarrollar estos capítulos, la Junta y el FASB publicaron un Documento de discusión en 2006 (Documento de discusión de 2006) y un Borrador de exposición en 2008 (Borrador de exposición de 2008). [1] Después de considerar los comentarios sobre esos documentos y la información obtenida de la divulgación del proyecto, en el 2010, la Junta y el FASB emitieron dos capítulos de un marco conceptual revisado para la Información Financiera (Marco Conceptual 2010). Los capítulos sobre el objetivo de los informes financieros de propósito general y las características cualitativas de la información financiera útil entraron en vigencia tan pronto como se emitieron. El texto restante del Marco de 1989 se traspasó al Marco Conceptual de 2010 sin modificaciones.

BC0.4 Además de finalizar los capítulos sobre el objetivo de los informes financieros de propósito general y las características cualitativas de la información financiera útil, la Junta y el FASB:

- a. Publicaron un Documento de discusión y luego un Proyecto de exposición (Proyecto de exposición 2010) sobre el concepto de entidad que informa; [2]
- b. Discutieron las definiciones de los elementos de los estados financieros; y
- c. Discutieron y celebraron celebró reuniones públicas de mesa redonda sobre medición.

BC0.5 Este trabajo no condujo a nuevas revisiones en ese momento porque en 2010 la Junta y el FASB suspendieron el trabajo sobre el marco conceptual para concentrarse en otros proyectos.

BC0.6 En 2011, la Junta llevó a cabo una consulta pública en su agenda. La mayoría de los encuestados identificaron el marco conceptual como un proyecto prioritario para la Junta. En consecuencia, en 2012 la Junta reinició su proyecto de Marco Conceptual.

BC0.7 Antes de 2010, la Junta y el FASB habían planeado completar el proyecto en ocho fases separadas, pero completaron solo un objetivo de fase inicial y características cualitativas. Al reiniciar el proyecto en 2012, la Junta decidió desarrollar un conjunto completo de propuestas para un marco conceptual revisado en su lugar de continuar con el enfoque por etapas. El desarrollo del marco conceptual en su conjunto permitió al Consejo y a los interesados ver más claramente los vínculos entre los diferentes aspectos del marco conceptual.

BC0.8 Al desarrollar el marco conceptual revisado, la Junta publicó un Documento para debate en 2013 (Documento de discusión de 2013) y un Proyecto de exposición en 2015 (Borrador de exposición de 2015). [3] Después de considerar los comentarios sobre estos documentos y la

información obtenida de la revelación, en 2018 la Junta completó su proyecto de Marco Conceptual cuando emitió el marco conceptual revisado para Informes Financieros (Marco Conceptual 2018).

BC0.9 El trabajo desde el reinicio del proyecto en 2012 no se realizó conjuntamente con FASB. el marco conceptual 2018 incluye cambios limitados en los capítulos sobre el objetivo de los informes financieros de propósito general y las características cualitativas de la información financiera útil. El FASB no hizo los cambios correspondientes a sus Declaraciones de Conceptos de Contabilidad Financiera.

Revisión en 2018: enfoque y alcance

BC0.10 Aunque el marco conceptual 2010 ayudó a la Junta en el desarrollo de normas NIIF (Normas):

- a. algunas áreas importantes no fueron cubiertas;
- b. la orientación en algunas áreas no estaba clara; y
- c. algunos aspectos estaban desactualizados.

BC0.11 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta se basó en el marco conceptual de 2010 – para llenar huecos o lagunas, aclararlas y actualizarlas, pero sin reconsiderar fundamentalmente todos los aspectos del marco conceptual de 2010. En particular, aunque la Junta reconsideró algunos aspectos de los capítulos sobre el objetivo de los informes financieros y las características cualitativas de la información financiera útil, no reconsideró esos capítulos fundamentalmente. Al seleccionar ese enfoque, la Junta observó que estos capítulos sufrieron un debido proceso extenso durante el desarrollo del marco conceptual de 2010.

BC0.12 La Junta normalmente establece un grupo consultivo para proyectos importantes. Para el proyecto del marco conceptual, la Junta utilizó el Foro Consultivo de normas Contables (ASAF) como su grupo consultivo. ASAF es un grupo asesor de la Junta. Comprende los emisores de normas contables nacionales y los organismos regionales interesados en la información financiera. La Junta discutió una variedad de temas con la ASAF durante el desarrollo del marco conceptual 2018.

BC0.13 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta buscó un equilibrio entre la provisión de conceptos de alto nivel y el suministro de suficientes detalles para que el marco conceptual 2018 sea útil para la Junta y otros interesados. Algunas partes interesadas declararon que en algunas áreas las propuestas de la Junta simplemente describían los factores que la Junta consideraría al emitir juicios al desarrollar estándares. Expresaron la opinión de que, como resultado, las propuestas no examinaban conceptos fundamentales y no eran suficientemente ambiciosas. La Junta no comparte este punto de vista. La Junta consideró el marco conceptual como una herramienta práctica para ayudarlo a desarrollar estándares. La Junta concluyó que un marco conceptual no cumpliría este rol si describiera conceptos sin explicar los factores que la Junta debe considerar al emitir juicios cuando la aplicación de conceptos no conduce a una sola respuesta o conduce a respuestas contradictorias.

BC0.14 Al desarrollar el marco conceptual 2018, la Junta se basó en algunos conceptos desarrollados en proyectos recientes de establecimiento de normas. El objetivo de la Junta al hacerlo

fue reflejar el pensamiento más desarrollado de la Junta sobre estos asuntos, no justificar sus decisiones sobre el establecimiento de estándares o la práctica actual.

BC0.15 el marco conceptual 2018 no aborda la clasificación de los instrumentos financieros con características tanto de pasivos como de patrimonio debido a que la Junta no quería retrasar otras mejoras muy necesarias al Marco Conceptual. La Junta está explorando cómo distinguir los pasivos del patrimonio en su proyecto de investigación sobre instrumentos financieros con características de patrimonio. Si es necesario, el marco conceptual se actualizará como un resultado posible de ese proyecto (véase el párrafo FC4.45).

BC0.16 La discusión sobre capital y mantenimiento del capital en el marco conceptual 2018 no ha cambiado desde el marco conceptual 2010. Esa discusión apareció originalmente en el Marco de 1989 (véanse los párrafos FC8.1 a FC8.4). La Junta puede considerar revisar esa discusión en el futuro si lo considera necesario.

BC0.17 Al desarrollar el marco conceptual 2018, la Junta no abordó el método de la participación patrimonial, la conversión de los importes denominados en moneda extranjera o la re expresión de la unidad de medida en hiperinflación. La Junta concluyó que estas cuestiones se abordarían mejor si se llevaran a cabo proyectos para considerar la revisión de las normas sobre estos temas.

Propósito (párrafo SP1.1)

BC0.18 el marco conceptual 2010 incluyó una larga lista de posibles usos del marco conceptual. En 2018, la Junta elaboró la lista, identificando tres usos principales del marco conceptual: asistiendo a la Junta en el desarrollo de Normas, asistiendo a los preparadores en el desarrollo de políticas contables cuando ninguna norma se aplica a una transacción particular u otro evento (o cuando una norma permite una elección de la política contable) y ayudar a todas las partes a comprender e interpretar los estándares.

BC0.19 La Junta consideró si enfocar el propósito declarado del marco conceptual al establecer que su propósito principal sería solo ayudar a la Junta a desarrollar estándares. La Junta rechazó este enfoque porque el reconocimiento de la asistencia que el marco conceptual puede brindar a otras partes no evitará que la Junta desarrolle conceptos enfocados y consistentes que lo ayudarán a desarrollar estándares.

BC0.20 Aunque los preparadores aplican el marco conceptual en el desarrollo de políticas contables cuando ningún estándar se aplica a una transacción particular u otro evento o cuando un estándar permite una elección de política contable, algunos aspectos del marco conceptual solo pueden ser aplicados por la Junta. En tales casos, el marco conceptual 2018 Conceptual indica que la Junta puede tomar decisiones particulares al desarrollar estándares (por ejemplo, ver el párrafo 7.17).

Estado actual (párrafos SP1.2-SP1.3)

BC0.21 El Marco de 1989 y el marco conceptual de 2010 establecieron que el marco conceptual no es un estándar y no anula ninguna norma específica. En el marco conceptual 2018, la Junta reconfirmó este estado.

BC0.22 La Junta encontró que el estado del marco conceptual ha funcionado bien en la práctica. Además, una declaración explícita de que el marco conceptual no anula ninguno de los requisitos de un estándar impide que las entidades intenten anular incorrectamente los estándares que esas entidades podrían considerar que contradicen el marco conceptual.

BC0.23 Desde el punto de vista de algunas partes interesadas, la Junta nunca debería desarrollar estándares que se aparten del marco conceptual. La Junta no estuvo de acuerdo con esta opinión. En algunas circunstancias, la Junta podría tener que apartarse de aspectos del marco conceptual. Es útil que el marco conceptual lo reconozca y especifique que tales desviaciones son apropiadas solo si es necesario para cumplir con el objetivo de los informes financieros de propósito general. Esa necesidad podría surgir porque el pensamiento conceptual o el entorno económico pueden cambiar, y las normas nuevas o revisadas podrían necesitar reflejar estos cambios. (Subrayado del traductor)

BC0.24 Algunos de los que respondieron al proyecto de norma de 2015 expresaron su preocupación por las implicaciones de las propuestas para las futuras normas. En particular, expresaron su preocupación por los cambios propuestos a las definiciones de un activo y un pasivo. En respuesta, la Junta probó las definiciones revisadas de un activo y un pasivo y la guía que respalda esas definiciones (véanse los párrafos FC4.19 a FC4.22). Uno de los objetivos de esta prueba fue permitir que tanto la Junta como las partes interesadas evaluaran las implicaciones de los conceptos revisados para las futuras normas. Además, la Junta probó inconsistencias entre los conceptos revisados y los estándares existentes.

BC0.25 El objetivo de estas pruebas no fue identificar si la Junta debería desarrollar propuestas para enmendar las normas después de la revisión del marco conceptual. La modificación de un estándar no es una consecuencia automática de esa revisión. Los cambios a los estándares se realizan para abordar las deficiencias en los informes financieros. Cualquier cambio en el marco conceptual que destaque las inconsistencias en las normas debe ser considerado por la Junta a la luz de otras prioridades al desarrollar su plan de trabajo. [\[4\]](#)

BC0.26 La Norma NIIF para las PYMES® incluye una sección sobre los conceptos y principios básicos subyacentes a los estados financieros de las entidades pequeñas y medianas. Esa sección se basa en el Marco de 1989. La Junta considerará si debe enmendar esta sección de la Norma NIIF para las PYMES cuando vuelva a revisar esa Norma. (Subrayado del traductor)

Transición al Marco Conceptual 2018

BC0.27 La Junta y el Comité de Interpretaciones IFRS comenzarán a utilizar el marco conceptual 2018 inmediatamente una vez que se emita. Si, al desarrollar un borrador de Interpretación IFRIC®, el Comité de Interpretación IFRS se enfrenta a una inconsistencia entre un estándar (incluyendo cualquier estándar desarrollado sobre la base del marco conceptual 1989 o el marco conceptual 2010) y los conceptos en el marco conceptual 2018, remitirá el problema a la Junta, según lo exige el Manual de debido proceso de la Fundación IFRS. [\[5\]](#)

BC0.28 Los conceptos revisados guiarán al Consejo cuando desarrolle o revise los estándares. Sin embargo, los cambios al Marco Conceptual no conducirán automáticamente a cambios en las normas existentes (véase el párrafo BC0.25). En consecuencia, los cambios en el marco conceptual no tendrán un efecto inmediato en los estados financieros de la mayoría de las entidades que informan. Los preparadores de estados financieros podrían verse directamente afectados por los cambios solo si necesitan usar el marco conceptual para desarrollar una política contable cuando ningún estándar se aplica a una transacción en particular u otro evento o cuando un estándar permite una elección de política contable. **[6] Para lograr la transición al Marco Conceptual 2018 para tales entidades, la Junta emitió Enmiendas a las Referencias al Marco Conceptual en las normas NIIF en 2018. Cuando corresponda, ese documento reemplaza las referencias en las normas al Marco de 1989 con referencias al 2018 Conceptual Marco y actualizaciones relacionadas con citas.** (Subrayado del traductor)

Actividades del negocio

BC0.29 Al desarrollar el marco conceptual 2018, la Junta concluyó que la naturaleza de las actividades del negocio de una entidad puede afectar la relevancia de algunos tipos de información financiera y que la Junta puede necesitar considerar ese factor al desarrollar o revisar las Normas.

BC0.30 La Junta no estuvo de acuerdo con la opinión expresada por algunas partes interesadas de que la consideración de la naturaleza de las actividades del negocio de una entidad conduce necesariamente a la subjetividad y menoscaba la comparabilidad de los estados financieros. Las actividades del negocio de una entidad son una cuestión de hecho que, en la mayoría de los casos, se puede determinar objetivamente. Por lo tanto, si las entidades realizan el mismo tipo de actividades del negocio, la Junta espera que esas actividades se reflejen de manera similar en los estados financieros de las entidades.

BC0.31 La Junta consideró si la naturaleza de las actividades del negocio debería considerarse en todas las áreas de establecimiento de normas y debería incluirse en el marco conceptual como concepto general. La Junta concluyó que la naturaleza de las actividades del negocio de una entidad no afecta a todas las áreas de información financiera de la misma manera y en la misma medida, por lo que no debe incluirse como un concepto general. En consecuencia, el marco conceptual 2018 no incluye una discusión general sobre cómo las actividades del negocio de una entidad afectan las decisiones de información financiera. En cambio, el marco conceptual 2018 describe ese factor en el contexto de:

- a. la selección de la unidad de cuenta (véase el párrafo 4.51 (a) (iv)).
- b. la selección de una base de medición para un activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados (vea los párrafos 6.54-6.57). En algunos casos, esto llevaría a que algunas partidas de ingresos o gastos se incluyan en otro resultado integral (consulte la discusión sobre más de una base de medición en los párrafos 6.83-6.86).
- c. clasificación de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos (ver párrafo 7.7).

BC0.32 El concepto de actividades del negocio se analiza en el marco conceptual de 2018 para ayudar a la Junta a desarrollar normas. En un estándar particular, el concepto de actividades del negocio puede ser explicado y desarrollado más a fondo. La discusión del modelo de negocios en la

NIIF 9 Instrumentos financieros es un ejemplo de cómo la Junta ha aplicado el concepto de actividades del negocio.

BC0.33 La Junta decidió utilizar el término "actividades del negocio" en lugar del término "modelo del negocio" en el marco conceptual 2018. El término 'modelo de negocio' se usa con una variedad de significados diferentes por varias organizaciones, por ejemplo, la Junta Internacional de Informes Integrados, el Grupo de Trabajo de Revelación Ampliada de la Junta de Estabilidad Financiera y varios reguladores. La adopción del término 'modelo de negocio' en el marco conceptual 2018 podría haber llevado a confusión con esas definiciones.

Implicaciones de las inversiones a largo plazo

BC0.34 El tema de la inversión a largo plazo ha atraído una gran atención por parte de los gobiernos y otros. Los gobiernos han indicado que fomentar la inversión a largo plazo es una herramienta importante para promover el crecimiento económico.

BC0.35 La Junta consideró la función de sus normas en la promoción de inversiones a largo plazo y observó que:

- a. la Junta hace una contribución importante a la promoción de la inversión, incluida la inversión a largo plazo, al producir estándares que requieren informes financieros transparentes. Esta es una condición previa para el funcionamiento saludable y eficiente de los mercados financieros. Los informes financieros transparentes ayudan a los participantes del mercado a realizar una asignación de recursos más eficiente e informada y a tomar otras decisiones económicas, por lo que la inversión es más atractiva para los proveedores de capital (inversores y prestamistas). También proporciona insumos útiles para una evaluación de la administración.
- b. No es, sin embargo, el papel de las normas el de alentar o desalentar cualquier tipo de inversiones. Por el contrario, las decisiones de establecimiento de estándares dependen de la necesidad de que las entidades brinden información útil.

BC0.36 Al desarrollar el marco conceptual 2018, la Junta consideró si el marco conceptual proporcionará a la Junta las herramientas suficientes y apropiadas para permitirle, al desarrollar las Normas, al considerar:

- a. la actividad del negocio de la inversión a largo plazo (véanse los párrafos FC0.37 a FC0.39); y
- b. las necesidades de información de los inversores a largo plazo (véanse los párrafos FC0.40 a FC0.43).

Inversión a largo plazo como actividad de negocio

BC0.37 La Junta consideró una sugerencia hecha por algunas partes interesadas de que debe identificar la inversión a largo plazo como un tipo particular de actividad comercial (o modelo del negocio) y desarrollar requisitos específicos de medición y presentación y revelación para las entidades que realizan esa actividad comercial. Algunas partes interesadas que expresaron esas opiniones sugirieron que:

- a. las entidades no deben usar una base de medición de valor actual para sus inversiones a largo plazo y sus pasivos; o
- b. si se utiliza una base de medición de valor actual para esas inversiones y pasivos, los ingresos y gastos resultantes de las nuevas mediciones se deben incluir en otro resultado integral, no en el estado de resultados.

BC0.38 Como se discutió en los párrafos 6.54-6.57 del marco conceptual de 2018, la naturaleza de las actividades del negocio que se realizan afecta la forma en que un activo o pasivo contribuye a los flujos de efectivo futuros. Por lo tanto, se considera la naturaleza de las actividades del negocio de una entidad al seleccionar una base de medición para un activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados. Además, en algunos casos, considerar la naturaleza de las actividades de una entidad puede dar lugar a que algunas partidas de ingresos y gastos se incluyan en otro resultado integral (véanse los párrafos 6.85 a 6.86). La Junta concluyó que la discusión sobre este factor en el marco conceptual 2018 proporciona herramientas suficientes para que la Junta tome las decisiones apropiadas de establecimiento de normas si los proyectos futuros consideran cómo contabilizar las inversiones a largo plazo de las entidades cuyas actividades del negocio incluyen inversiones de largo plazo o por sus pasivos.

BC0.39 Por las siguientes razones, la Junta decidió que el marco conceptual 2018 no debería referirse explícitamente a la actividad del negocio de la inversión a largo plazo:

- a. al referirse explícitamente a cualquier actividad de negocio particular, se incluirían, de manera inapropiada, detalles excesivos en el marco conceptual; y
- b. el marco conceptual no se refiere a ninguna otra actividad comercial.

Necesidades de información de los inversores a largo plazo

BC0.40 Algunas partes interesadas sugirieron que el marco conceptual debería enfatizar las necesidades de información de los inversores a largo plazo y que sus necesidades de información pueden diferir de las de los inversores a corto plazo. Las opiniones expresadas por estos interesados incluyeron lo siguiente:

- a. la Junta se concentra demasiado en las necesidades de los inversores a corto plazo.
- b. la Junta da demasiado peso a las necesidades de los inversores potenciales y no tiene suficiente peso para las necesidades de los inversores existentes a largo plazo. Los inversores existentes a largo plazo poseen la entidad que informa y soportan los riesgos residuales de la propiedad. Por lo tanto, estas partes interesadas argumentan que los inversionistas a largo plazo necesitan información que los ayude a evaluar la gestión de la administración sobre los recursos económicos de la entidad.
- c. la Junta hace un uso excesivo de las bases actuales de medición del valor, particularmente las que reflejan supuestos de los participantes del mercado, como el valor razonable, y esas bases de medición proporcionan información más relevante para los inversores a corto plazo que para los inversores interesados en la creación de valor a largo plazo.
- d. el uso excesivo de las bases de medición del valor actual (especialmente para inversiones a largo plazo) y el reconocimiento de ganancias no realizadas en el estado de resultados puede:

- i. dar lugar a distribuciones de dividendos excesivas y volátiles que no benefician a los inversores a largo plazo;
- ii. llevar a una remuneración de gestión inflada (incluidas las primas); y
- iii. alentar el corto plazo y la ingeniería financiera y desalentar la inversión a largo plazo.

BC0.41 Por las siguientes razones, la Junta no estuvo de acuerdo con las opiniones expresadas en el párrafo FC0.40:

- a. la Junta no hace más hincapié en las necesidades de los inversores a corto plazo que en las necesidades de los inversores a largo plazo. La Junta considera que tanto los inversores a largo plazo como los inversores a corto plazo son los principales usuarios de los estados financieros. Además, la Junta cree que no hay ninguna razón por la que los inversores a corto plazo necesiten información que los inversores a largo plazo tampoco necesiten.
- b. el marco conceptual identifica tanto a los inversores existentes como a los potenciales como usuarios principales de los estados financieros. Las discusiones de la Junta con los usuarios en su proyecto sobre el marco conceptual y en muchos otros proyectos no han identificado razones por las cuales los inversionistas existentes necesitarían información que difiera de la información que necesitan los inversionistas potenciales. Además, los cambios realizados por el marco conceptual 2018 a la discusión del objetivo de los informes financieros de propósito general resaltan la importancia de proporcionar información para ayudar a los inversionistas a evaluar la gestión de la administración sobre los recursos económicos de la entidad. el marco conceptual 2018 establece explícitamente que las decisiones relacionadas con la provisión de recursos a la entidad incluyen decisiones sobre el ejercicio de derechos para votar, o influir de otro modo, en las acciones de la administración que afecten el uso de los recursos económicos de la entidad. Por lo tanto, el marco conceptual 2018 aclara que las necesidades de los inversores existentes (incluidos los inversores a largo plazo) se tienen en cuenta al tomar decisiones sobre la utilidad de la información financiera (véanse los párrafos FC1.36 a FC1.37).
- c. cuando la Junta ha decidido exigir o permitir bases de medición de valor actuales, eso no ha sido debido a la creencia de que esas bases de medición serían particularmente útiles para los inversores a corto plazo. En cambio, las decisiones de la Junta han sido impulsadas por una evaluación de qué información es más probable que sea útil para los usuarios principales de los estados financieros, incluidos los inversores a largo y corto plazo. Bajo los conceptos en El capítulo 6-Medición del marco conceptual 2018, este continuará siendo el caso.
- d. en opinión del Consejo, la información contable (como la ganancia informada) no es, y no debería ser, el único factor determinante de la distribución de dividendos y bonificaciones. La política de distribución se ve afectada por muchos otros factores, por ejemplo, las necesidades de financiación de la entidad, la liquidez actual y proyectada, los riesgos que enfrenta la entidad, las restricciones legales y (en el caso de las decisiones de bonificación) la política de remuneración y los acuerdos de incentivos. Estos factores difieren según la entidad, el país y el tiempo. No sería deseable ni factible que la Junta los considere en las decisiones de establecimiento de normas.

BC0.42 Por estos motivos, la Junta concluyó que el marco conceptual de 2018 contiene un debate suficiente y apropiado sobre los usuarios principales y sus necesidades de información, y sobre el objetivo de los informes financieros de propósito general, para abordar adecuadamente las necesidades de los inversores a largo plazo.

BC0.43 Es concebible que los inversores a largo plazo necesiten entidades para proporcionar cierta información que los inversores a corto plazo no necesiten; por ejemplo, los inversores a largo plazo pueden tener necesidades más amplias de información para respaldar las decisiones de votar, o influir de otro modo, en las acciones de la administración. Sin embargo, la Junta concluyó que para ayudarlo a identificar qué información deberían exigir las entidades a las normas particulares, no es necesario que el marco conceptual contenga una referencia específica a las necesidades de los inversores a largo plazo. Cuando la Junta desarrolla estándares, busca de manera rutinaria aportes y comentarios de los inversores, incluidos los inversores a largo plazo, para ayudar a garantizar que comprenda la información que necesitan.

CAPÍTULO 1 EL OBJETIVO DEL PROPÓSITO GENERAL INFORMES FINANCIEROS

Introducción BC1.1

Revisión en 2018 BC1.2

Informes financieros de propósito general (2010) BC1.4

Informes financieros de la entidad que informa (2010) BC1.8

Usuarios principales BC1.9

Usuarios principales (2010) BC1.9

¿Debería haber un grupo de usuarios principales? (2010) BC1.14

¿Por qué hay inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales? considerados los usuarios principales? (2010) BC1.15

Grupo de usuarios principales (2018) BC1.18

¿Debería haber una jerarquía de usuarios? (2010) BC1.21

Necesidades de información de otros usuarios que no están dentro del grupo de usuarios principales (2010) BC1.22

Necesidades de información de la administración (2010) BC1.22

Necesidades de información de los reguladores (2010) BC1.23

Utilidad para tomar decisiones BC1.27

Utilidad para tomar decisiones (2010) BC1.27

Administración (2018) BC1.32

El término 'administración' (2018) BC1.41

El objetivo de los informes financieros para diferentes tipos de entidades (2010) BC1.42

Información sobre los recursos económicos de una entidad que informa, reclamaciones contra la entidad y cambios en recursos y reclamaciones BC1.44

La importancia de la información sobre el desempeño financiero (2010) BC1.44

Situación financiera y solvencia (2010) BC1.47

En 2018, la Junta hizo cambios limitados al Capítulo 1 del marco conceptual. Se agregó una descripción de las consideraciones de la Junta al desarrollar esos cambios a los Fundamentos de las Conclusiones originales de este capítulo. La Junta agregó una fecha al título de cada sección de los Fundamentos de las Conclusiones para indicar cuándo se desarrolló esa sección. Las secciones de los Fundamentos de las Conclusiones que reflejan las consideraciones de la Junta al momento de desarrollar El capítulo en 2010 no se actualizaron en 2018 excepto para agregar y actualizar referencias cruzadas y para hacer cambios editoriales necesarios menores.

Introducción

FC1.1 La primera versión del capítulo 1 se desarrolló conjuntamente con el FASB y se emitió en 2010 (véase el párrafo BC0.3). En consecuencia, este fundamento de las conclusiones incluye algunas referencias a la literatura de FASB.

Revisión en 2018

FC1.2 Cuando la Junta reinició su trabajo en el proyecto del marco conceptual en 2012, no reconsideró El capítulo 1 fundamentalmente (véase el párrafo FC0.11). Aunque algunos de los que respondieron al documento de discusión de 2013 estuvieron de acuerdo con este enfoque, muchos declararon que la Junta debería reconsiderar uno o más aspectos del capítulo 1. A la luz de estos comentarios, la Junta consideró si realizar cambios en las siguientes áreas:

- a. usuarios principales (véanse los párrafos FC1.18 a FC1.20); y
- b. administración (véanse los párrafos FC1.32 a FC1.41).

FC1.3 El FASB no ha realizado ningún cambio en su Declaración de Conceptos No. 8 Marco Conceptual para la Información Financiera-Capítulo 1, El objetivo de los informes financieros de Propósito General correspondiente a los cambios limitados realizados por la Junta en 2018. La Junta concluyó que la claridad lograda por sus mejoras en El capítulo 1 supera las desventajas de la divergencia en esos aspectos de la versión de FASB.

Informes financieros de propósito general (2010)

FC1.4 Consistentemente con las responsabilidades de la Junta, el marco conceptual establece un objetivo de información financiera y no solo de los estados financieros. Los estados financieros son una parte central de los informes financieros, y la mayoría de los problemas que aborda la Junta implican estados financieros. Aunque el alcance de la Declaración de Conceptos FASB No. 1 de los informes financieros de las empresas comerciales fue información financiera, las otras declaraciones de conceptos FASB se centraron en los estados financieros. El alcance del Marco de la Junta para la preparación y presentación de estados financieros, que fue publicado por el órgano predecesor de la Junta en 1989 (Marco de 1989), se refería únicamente a los estados financieros. Por lo tanto, para ambas juntas el alcance del marco conceptual 2010 es más amplio que los alcances de sus marcos previos. [7]

FC1.5 Algunas partes interesadas sugirieron que los avances en tecnología pueden hacer obsoletos los informes financieros de propósito general. Las nuevas tecnologías, por ejemplo, el uso de XBRL (Extensible Business Reporting Language), pueden hacer que en el futuro las entidades que informan puedan preparar o poner a disposición la información necesaria para que diferentes usuarios ensamblen diferentes informes financieros para satisfacer sus necesidades de información individual.

BC1.6 Sería costoso proporcionar diferentes informes para diferentes usuarios o poner a disposición toda la información que los usuarios necesitarían para armar sus propios informes diseñados a medida. Exigir a los usuarios de información financiera que elaboren sus propios

informes también puede ser irrazonable, ya que muchos usuarios necesitarían tener una mayor comprensión de la contabilidad de la que tienen ahora. Por lo tanto, la Junta concluyó que, por ahora, un informe financiero de propósito general sigue siendo la manera más eficiente y efectiva de satisfacer las necesidades de información de una variedad de usuarios. (Subrayado del traductor)

FC1.7 En El documento de discusión de 2006, la Junta utilizó el término "información financiera externa de propósito general". El objetivo al utilizar la palabra "externa" era comunicar que los usuarios internos, como la gerencia, no eran los beneficiarios previstos para los informes financieros de propósito general establecidos por la Junta. Durante las nuevas deliberaciones, la Junta concluyó que este término era redundante. Por lo tanto, El capítulo 1 usa 'informes financieros de propósito general'.

Informes financieros de la entidad que informa (2010)

BC1.8 Algunos de los que respondieron al proyecto de norma de 2008 dijeron que la entidad que informa no está separada de sus inversores de capital o un subconjunto de esos inversores de capital. Este punto de vista tiene sus raíces en los días en que la mayoría de las empresas eran empresas de propiedad única y asociaciones que eran administradas por sus propietarios que tenían responsabilidad ilimitada por las deudas contraídas en el curso del negocio. Con el tiempo, la separación entre las empresas y sus propietarios ha crecido. La gran mayoría de las empresas de hoy en día tienen sustancia legal separada de sus propietarios en virtud de su forma legal de organización, numerosos inversores con responsabilidad legal limitada y gerentes profesionales separados de los propietarios. Por consiguiente, la Junta concluyó que los informes financieros deberían reflejar esa separación contabilizando la entidad (y sus recursos económicos y sus reclamaciones) en lugar de sus usuarios principales y sus intereses en la entidad que informa. [8]

Usuarios principales (párrafos 1.5, 1.8-1.10)

Usuarios principales (2010)

FC1.9 El objetivo de los informes financieros en el párrafo 1.2 se refiere a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales. La descripción de los usuarios principales en el párrafo 1.5 se refiere a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales que no pueden exigir a las entidades que informan que les proporcionen información directamente. El párrafo 1.10 establece que "los reguladores y miembros del público que no sean inversionistas, prestamistas y otros acreedores" pueden considerar útil la información en los informes financieros de propósito general, pero establece que esas no son las partes a las que se dirigen principalmente los informes financieros de propósito general.

FC1.10 El Párrafo 9 del Marco de 1989 establecía que los usuarios incluían "inversores, empleados, prestamistas, proveedores y otros acreedores comerciales actuales y potenciales" (y luego asesores adicionales en la discusión de las necesidades de los inversores), todos los cuales están destinados a ser abarcado por la frase del párrafo 1.2. El párrafo 9 del Marco de 1989 también incluía una lista de otros usuarios potenciales como clientes, gobiernos y sus agencias, y el público, que es similar a la

lista en el párrafo 1.10 de aquellos que pueden estar interesados en informes financieros pero que no son usuarios principales

FC1.11 El párrafo 10 del Marco de 1989 establecía que "como los inversores son proveedores de capital de riesgo para la entidad, la provisión de estados financieros que satisfagan sus necesidades también satisfará la mayoría de las necesidades de otros usuarios que los estados financieros pueden satisfacer", lo cual podría haberse leído para restringir el enfoque solo a los inversores. Sin embargo, el párrafo 12 establece explícitamente que el objetivo de los estados financieros es proporcionar información 'que sea útil para una amplia gama de usuarios al tomar decisiones económicas'. Por lo tanto, el Marco de 1989 se centró en las necesidades de los inversores como representativas de las necesidades de una amplia gama de usuarios, pero no identificó explícitamente a un grupo de usuarios principales.

FC1.12 La declaración Nol. 1 de los conceptos del FASB se refería a "inversores y acreedores presentes y potenciales y otros usuarios para hacer inversiones racionales, crédito y decisiones similares" (párrafo 34). Asimismo, declaró que 'los principales grupos de inversores de capital los titulares de valores y deuda titulares de valores' y 'principales grupos de acreedores son los proveedores de bienes y servicios quienes extienden de crédito, clientes y empleados con reclamaciones, las instituciones de crédito, prestamistas individuales, y los titulares de valores de deuda' (apartado 35). Una diferencia en el énfasis del Marco de 1989, que enfatiza en los proveedores de capital de riesgo, es que la Declaración de conceptos No. 1 se refiere tanto a "aquellos que desean la seguridad de la inversión como a aquellos que están dispuestos a aceptar el riesgo para obtener altas tasas de rendimiento" (párrafo 35). Sin embargo, al igual que el Marco de 1989, la declaración No. 1 declaró que los términos "inversores y acreedores" también pueden comprender analistas y asesores de seguridad, corredores, abogados, agencias reguladoras y otros que asesoran o representan los intereses de los inversores y acreedores o que de otra manera están interesados en la forma en que los inversores y los acreedores lo están haciendo "(párrafo 35).

FC1.13 Los párrafos 1.3, 1.5 y 1.10 difieren del Marco de 1989 y la Declaración de conceptos No. 1 por dos motivos: eliminar las diferencias entre el Marco de 1989 y la Declaración de conceptos No. 1 y ser más directos al centrarse en los usuarios que toman decisiones relacionadas con la provisión de recursos (pero no excluir a los asesores). Los motivos se tratan en los párrafos FC1.15 a FC1.17 y BC1.21 a FC1.26.

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

FC1.14 El documento de discusión de 2006 y el Proyecto de exposición de 2008 propusieron identificar un grupo de usuarios principales de informes financieros. Algunos de los que respondieron al proyecto de norma 2008 dijeron que otros usuarios que no han proporcionado, y no están considerando proporcionar recursos, a la entidad, usan los informes financieros por una variedad de razones. La Junta simpatizó con sus necesidades de información pero concluyó que sin un grupo definido de usuarios principales, el marco conceptual correría el riesgo de volverse excesivamente abstracto o vago.

¿Por qué los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales son considerados los principales usuarios? (2010)

FC1.15 Algunos de los que respondieron al documento de discusión de 2006 y al proyecto de exposición de 2008 sugirieron que el grupo de usuarios principales debería limitarse a los accionistas existentes o a los accionistas mayoritarios de la entidad controladora. Otros dijeron que los usuarios principales deberían ser accionistas y acreedores existentes, y que los informes financieros deberían centrarse en sus necesidades.

FC1.16 Las razones por las que la Junta concluyó que el grupo de usuarios principales debería ser el existente y los posibles inversores, prestamistas y otros acreedores de una entidad que informa son:

- a. Los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales tienen la necesidad más crítica e inmediata de información en los informes financieros y muchos no pueden exigir que la entidad les proporcione la información directamente.
- b. Las responsabilidades de la Junta y del FASB requieren que se centren en las necesidades de los participantes en los mercados de capital, que incluyen no solo a los inversores existentes, sino también a posibles inversores y prestamistas existentes y potenciales, y otros acreedores.
- c. Es probable que la información que satisfaga las necesidades de los usuarios principales especificados satisfaga las necesidades de los usuarios tanto en jurisdicciones con un modelo de gobierno corporativo definido en el contexto de accionistas como en aquellos con un modelo de gobierno corporativo definido en el contexto de todos los tipos de partes interesadas.

FC1.17 Algunos encuestados expresaron la opinión de que el grupo de usuarios principales especificado era demasiado amplio y que daría lugar a demasiada información en los informes financieros. Sin embargo, demasiado es un juicio subjetivo. Al desarrollar requisitos de información financiera que cumplan con el objetivo de los informes financieros, los consejos se basarán en las características cualitativas y la restricción de costos en la información financiera útil para proporcionar disciplina y evitar proporcionar demasiada información.

Grupo de usuarios principales (2018)

FC1.18 Las opiniones expresadas por los encuestados en El documento de discusión de 2013 y en el Proyecto de exposición de 2015 sobre la descripción del grupo de usuarios principales fueron similares a las expresadas por las partes interesadas y consideradas por la Junta cuando desarrollaron originalmente El capítulo 1:

- a. algunos encuestados comentaron que el grupo de usuarios principales se define de manera demasiado restringida. Argumentaron que debería ampliarse para incluir, por ejemplo, empleados, clientes, proveedores, reguladores y otros.
- b. en cambio, otros dijeron que el grupo de usuarios principales se define de manera demasiado amplia. Estos encuestados declararon que la Junta debería describir a los usuarios principales como titulares de derechos de patrimonio frente a la entidad (o tal vez como titulares de los derechos de crédito más residuales contra la entidad). Los encuestados argumentaron que los

titulares de derechos de patrimonio tienen necesidades de información diferentes (y quizás más extensas) que otros proveedores de capital porque están expuestos a riesgos más extensos.

FC1.19 A la luz de las opiniones expresadas por los encuestados, la Junta reconsideró la descripción del grupo de usuarios principales. No obstante, concluyó que sus razones para describir el grupo de usuarios principales como inversores potenciales, prestamistas y otros acreedores de una entidad que informa aún eran válidas (véase el párrafo FC1.16). Además, como se explica en el párrafo 1.8 del marco conceptual de 2018, enfocarse en las necesidades comunes de información de los usuarios principales no impide que una entidad que informa incluya información adicional que sea más útil para un subconjunto particular de usuarios principales. En consecuencia, la Junta concluyó que no se necesitaban cambios en la descripción del grupo de usuarios principales.

FC1.20 Además, la Junta decidió que no era necesario que el marco conceptual 2018 identificara a los inversores a largo plazo como un subconjunto particular de usuarios principales con necesidades específicas de información (véanse los párrafos FC0.40 a FC0.41).

¿Debería haber una jerarquía de usuarios? (2010)

FC1.21 Algunos de los que respondieron al proyecto de norma 2008 que apoyaban la composición del grupo de usuarios principal también recomendaron que la Junta estableciera una jerarquía de usuarios principales porque los inversores, prestamistas y otros acreedores tienen necesidades de información diferentes. Sin embargo, la Junta observó que los usuarios individuales pueden tener necesidades y deseos de información que son diferentes de, y posiblemente en conflicto con, los de otros usuarios con el mismo tipo de interés en la entidad que informa. Los informes financieros de propósito general pretenden proporcionar información común a los usuarios y no pueden satisfacer todas las solicitudes de información. La Junta buscará el conjunto de información destinado a satisfacer las necesidades de la cantidad máxima de usuarios de forma rentable.

Necesidades de información de otros usuarios que no están dentro del grupo de usuarios principales (2010)

Necesidades de información de la administración (2010)

FC1.22 Algunas partes interesadas cuestionaron la interacción entre la información financiera de propósito general y las necesidades de la administración. La Junta declaró que parte de la información dirigida a los usuarios principales probablemente satisfaga algunas de las necesidades de la administración, pero no todas. Sin embargo, la gerencia tiene la capacidad de acceder a información financiera adicional y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no necesita ser dirigida explícitamente a la gerencia.

Necesidades de información de los reguladores (2010)

FC1.23 Algunas partes interesadas dijeron que mantener la estabilidad financiera en los mercados de capitales (la estabilidad de la economía o los sistemas financieros de un país o región) debería ser un objetivo de los informes financieros. Dijeron que los informes financieros deberían centrarse en las

necesidades de los reguladores y los responsables de la toma de decisiones de política fiscal que son responsables de mantener la estabilidad financiera.

FC1.24 Otras partes interesadas se opusieron a establecer un objetivo para mantener la estabilidad financiera. Dijeron que los estados financieros deberían presentar la realidad económica de la entidad que informa con el menor sesgo posible, pero que dicha presentación no es necesariamente incompatible con un objetivo de estabilidad financiera. Al presentar la realidad económica, los estados financieros podrían llevar a una toma de decisiones más informada y, por lo tanto, apoyar la estabilidad financiera, incluso si ese no es el objetivo principal. [9]

FC1.25 Sin embargo, los defensores de un objetivo de estabilidad financiera tenían en mente un resultado diferente. No alentaron a la Junta a exigir a las entidades que informan que proporcionen información para su uso por los reguladores y los responsables de la toma de decisiones de política fiscal. En cambio, recomendaron que la Junta considere las consecuencias de las nuevas normas para la estabilidad de las economías y los sistemas financieros mundiales y, al menos en ocasiones, otorgue mayor peso a ese objetivo que a las necesidades de información de los inversores, prestamistas y otros acreedores.

FC1.26 La Junta reconoció que los intereses de los inversores, prestamistas y otros acreedores a menudo se superponen con los de los reguladores. Sin embargo, ampliar el objetivo de los informes financieros para incluir el mantenimiento de la estabilidad financiera podría crear a veces conflictos entre los objetivos que la Junta no está bien equipada para resolver. Por ejemplo, algunos pueden considerar que la mejor forma de mantener la estabilidad financiera es exigir a las entidades que no informen, o que retrasen la presentación de informes, algunos cambios en los valores de activos o pasivos. Es casi seguro que ese requisito privará a inversores, prestamistas y otros acreedores de la información que necesitan. La única forma de evitar conflictos sería eliminar o minimizar el objetivo existente de proporcionar información a inversores, prestamistas y otros acreedores. La Junta concluyó que la eliminación de ese objetivo sería incompatible con su misión básica, que es atender las necesidades de información de los participantes en los mercados de capitales. La Junta también observó que proporcionar información financiera que sea relevante y represente fielmente lo que pretende representar puede mejorar la confianza de los usuarios en la información, y así contribuir a promover la estabilidad financiera. [10]

Utilidad para tomar decisiones (párrafos 1.2-1.4)

Utilidad para tomar decisiones (2010)

FC1.27 Tanto el marco anterior de la Junta como el del FASB se centraron en proporcionar información que sea útil para tomar decisiones económicas como el objetivo fundamental de los informes financieros. Esos marcos también establecían que la información financiera que es útil para tomar decisiones económicas también sería útil para evaluar cómo la administración ha cumplido con su responsabilidad de gestionar adecuadamente los recursos.

BC1.28 El documento de discusión de 2006 que dio lugar al Capítulo 1 declaró que el objetivo de los informes financieros debería centrarse en las decisiones de asignación de recursos. Aunque la mayoría de quienes respondieron El documento de Discusión de 2006 acordaron que proporcionar

información útil para la toma de decisiones era el objetivo apropiado, dijeron que los inversores, prestamistas y otros acreedores toman otras decisiones que son auxiliadas por la información de informes financieros además de las decisiones de asignación de recursos. Por ejemplo, los accionistas que votan si deben retener a los directores o reemplazarlos, y sobre cómo los miembros de la gerencia deben ser remunerados por sus servicios, necesitan información sobre la cual basar sus decisiones. El proceso de toma de decisiones de los accionistas puede incluir la evaluación del desempeño de la administración de la entidad frente a la administración en entidades competidoras en circunstancias similares.

FC1.29 La Junta acordó con estos encuestados y señaló que, en la mayoría de los casos, la información diseñada para las decisiones de asignación de recursos también sería útil para evaluar el desempeño de la administración. Por lo tanto, en el proyecto de norma 2008 que conduce al Capítulo 1, la Junta propuso que el objetivo de los informes financieros es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil para los inversores actuales, potenciales, acreedores y otros acreedores al tomar decisiones en su calidad de proveedores de capital. El Proyecto de norma 2008 también describió el papel que los estados financieros pueden tener en las decisiones de apoyo relacionadas con la administración de los recursos de una entidad.

BC1.30 El Proyecto de norma 2008 discutió el Objetivo del Informe Financiero y la utilidad de la Decisión en secciones separadas. La Junta combinó esas dos secciones en El capítulo 1 porque la utilidad en la toma de decisiones es el objetivo de los informes financieros. En consecuencia, ambas secciones abordaron los mismos puntos y proporcionaron más detalles de los necesarios. La combinación de esas dos secciones dio como resultado la eliminación de las subsecciones separadas sobre la utilidad en la evaluación de las perspectivas de flujo de efectivo y la utilidad en la evaluación de la gestión de los recursos por parte de la administración. La Junta no pretendía dar a entender que evaluar las perspectivas de flujos de efectivo futuro o evaluar la calidad de la administración es más importante que el otro. Ambos son importantes para tomar decisiones sobre la provisión de recursos a una entidad, y la información sobre la administración es también importante para los proveedores de recursos que tienen la capacidad de votar, o de otra manera influir, en las acciones de la administración.

FC1.31 La Junta decidió no utilizar el término "administración (stewardship)" en el marco conceptual de 2010 porque habría dificultades para traducirlo a otros idiomas. En cambio, la Junta describió lo que encapsula la administración. En consecuencia, el objetivo de los informes financieros en el marco conceptual de 2010 reconoció que los usuarios toman decisiones de asignación de recursos, así como decisiones sobre si la administración ha hecho un uso eficiente y efectivo de los recursos provistos.

Administración (2018)

FC1.32 Después de que se emitió El capítulo 1 en 2010, algunas partes interesadas interpretaron El capítulo, y en particular la eliminación del término "administración", como descuidar el hecho de que los usuarios de los estados financieros necesitan información para ayudarlos a evaluar la gestión de la administración. Como se menciona en el párrafo FC1.30, la Junta no tuvo la intención de descuidar esa necesidad. Sin embargo, la Junta concluyó posteriormente que la redacción en el marco conceptual 2010 no era lo suficientemente clara.

FC1.33 Por lo tanto, en el marco conceptual de 2018, la Junta mejoró la redacción para aclarar su intención original. La Junta reintrodujo el término "administración" y, al describir el objetivo de los informes financieros de propósito general, dio más prominencia a la importancia de proporcionar la información necesaria para evaluar la gestión de la administración sobre los recursos económicos de la entidad. Esa prominencia adicional contribuye a resaltar la responsabilidad de la administración hacia los usuarios por los recursos económicos que se les confía a su cuidado.

FC1.34 Para brindar mayor prominencia, el marco conceptual 2018 identifica la información necesaria para evaluar la gestión de la administración como posiblemente separada en parte de la información necesaria para ayudar a los usuarios a evaluar las perspectivas de entradas futuras de efectivo neto para la entidad. Ambos tipos de información son necesarios para cumplir con el objetivo general de los informes financieros, es decir, proporcionar información que sea útil para tomar decisiones relacionadas con la provisión de recursos a la entidad (decisiones de asignación de recursos).

FC1.35 La Junta también consideró otros enfoques sugeridos por algunas partes interesadas. Esos enfoques habrían identificado la provisión de información para ayudar a evaluar la gestión de la administración como parte del objetivo de los informes financieros o como un objetivo adicional e igualmente destacado. La Junta rechazó esos enfoques porque:

- a. evaluar la gestión de la administración no es un fin en sí mismo; es una entrada necesaria para tomar decisiones de asignación de recursos. Por ejemplo, la conclusión de que la gestión de la administración es insatisfactoria puede llevar a una decisión de reemplazar a la administración con el objetivo de aumentar los retornos futuros.
- b. introducir un objetivo adicional de información financiera podría ser confuso.

FC1.36 Además, en el marco conceptual de 2018, la Junta aclaró cómo la evaluación de la gestión de la administración contribuyó a las decisiones de asignación de recursos. La Junta hizo esto ampliando la explicación de las decisiones de asignación de recursos. Los comentarios sobre el Borrador de exposición de 2015 indicaron que algunos encuestados interpretaron que las decisiones de asignación de recursos se referían únicamente a las decisiones de compra, venta o retención. Por lo tanto, en su opinión, las decisiones de asignación de recursos excluían las decisiones tomadas al realizar una inversión, por ejemplo, las decisiones de volver a nombrar o reemplazar la administración, evaluar la idoneidad de la remuneración de la administración o aprobar una estrategia comercial propuesta por la administración.

FC1.37 La Junta no pretendía que las decisiones de asignación de recursos se interpretaran de manera estricta como referidas únicamente a decisiones de compra, venta o retención. En consecuencia, el marco conceptual 2018 establece explícitamente que las decisiones de asignación de recursos implican decisiones sobre:

- a. comprar, vender o mantener instrumentos de capital y deuda;
- b. proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito; o
- c. ejercer los derechos de votar, o influir de otra manera, en la gestión [\[11\]](#), acciones que afectan el uso de los recursos económicos de la entidad.

Los usuarios de los estados financieros deben evaluar tanto el importe, el momento y la incertidumbre de las entradas netas de efectivo en el futuro como la gestión de la administración sobre los recursos económicos de la entidad para tomar cualquiera de estas decisiones.

FC1.38 El párrafo BC1.37 (c) se refiere a las acciones de la administración que afectan el uso de los recursos económicos de la entidad. Un ejemplo de una decisión sobre tales acciones es una decisión al votar sobre la membresía de la Junta. Ese voto finalmente influirá en las acciones posteriores de la Junta que afecten el uso de los recursos económicos de la entidad. Sin embargo, los informes financieros no están diseñados para proporcionar información que ayude a los usuarios principales de esa información a ejercer sus derechos de voto sobre otras acciones de la administración, como desarrollar una declaración sobre un tema de política pública que no afecte directamente el uso de los recursos económicos de la entidad.

FC1.39 Algunos de los que respondieron al proyecto de norma de 2015 sugirieron que, en algunos casos, la información necesaria para evaluar la gestión de la administración difiere de la información necesaria para evaluar las perspectivas de entradas netas futuras de efectivo para la entidad. En particular, estos encuestados se centraron en la selección de una base de medición:

- a. algunos encuestados sugirieron que, en algunos casos, las medidas de costo histórico son más útiles que las medidas de valor actual para evaluar la gestión de la administración porque, en su opinión, las medidas de costo histórico son más verificables y proporcionan un vínculo más directo con las transacciones realmente realizadas por la administración; y
- b. en cambio, otros encuestados argumentaron que, en algunos casos, las medidas de valor actual pueden ser más útiles para evaluar la gestión de la administración porque, en su opinión, tales medidas pueden proporcionar información sobre el desempeño de la administración en comparación con otras medidas actualmente disponibles.

FC1.40 Al otorgar mayor importancia a la administración dentro de la descripción del objetivo de los informes financieros en el marco conceptual de 2018, la Junta no tuvo la intención de implicar una preferencia por ninguna base de medición particular. Los factores a considerar en la selección de una base de medición se analizan en El capítulo 6: Medición del marco conceptual de 2018.

El término 'administración' (2018)

FC1.41 El capítulo 1 revisado reintroduce el término "administración" y explica que la evaluación de la gestión de la administración implica evaluar qué tan eficiente y efectivamente la administración y la Junta de Gobierno de la entidad han cumplido con sus responsabilidades de utilizar los recursos económicos de la entidad (véanse los párrafos 1.4 y 1.22). 1.23). Esa evaluación permite a los usuarios de los estados financieros responsabilizar a la administración por sus acciones. El uso por parte de la Junta del término "administración" es consistente con la comprensión general de ese término: la gestión cuidadosa y responsable de algo encomendado a su cuidado. [12] Estas mejoras al Capítulo 1 proporcionan una mayor claridad y la Junta concluyó que esto supera las dificultades de traducción identificadas en 2010.

El objetivo de los informes financieros para diferentes tipos de entidades (2010)

FC1.42 La Junta consideró si el objetivo de los informes financieros de propósito general debería diferir para los diferentes tipos de entidades. Las posibilidades incluyen:

- entidades más pequeñas frente a entidades más grandes;
- entidades con instrumentos financieros de deuda o capital cotizados (que cotizan en bolsa) frente a aquellos que no poseen tales instrumentos; y
- entidades estrechamente sostenidas versus aquellas con una propiedad ampliamente dispersa.

FC1.43 Los usuarios externos de los informes financieros tienen objetivos similares, independientemente del tipo de entidades en las que inviertan. Por lo tanto, la Junta concluyó que el objetivo de los informes financieros de propósito general es el mismo para todas las entidades. Sin embargo, las limitaciones de costos y las diferencias en las actividades entre las entidades a veces pueden llevar a la Junta a permitir o requerir diferencias en la presentación de informes para diferentes tipos de entidades. (Subrayado del traductor original) (Subrayado del traductor)

Información sobre los recursos económicos de una entidad que informa, reclamaciones contra la entidad y cambios en los recursos y reclamaciones (párrafos 1.12-1.21)

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

FC1.44 Una afirmación de larga data de muchas partes interesadas es que el rendimiento financiero de una entidad que informa tal como es representado por el estado del resultado integral y sus componentes es la información más importante. [13] La declaración de conceptos No. 1 (párrafo 43) estableció:

El enfoque principal de los informes financieros es la información sobre el desempeño de una empresa proporcionada por las medidas del ingreso integral y sus componentes. Los inversores, los acreedores y otros interesados en evaluar las perspectivas de entradas de efectivo neto de la empresa están especialmente interesados en esa información.

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

FC1.45 Para ser útil en la toma de decisiones, los informes financieros deben proporcionar información sobre los recursos económicos y las reclamaciones de una entidad que informa, y el cambio durante un período en recursos económicos y reclamaciones. Una entidad que informa no puede proporcionar información razonablemente completa sobre su desempeño financiero (representada por el estado del resultado integral, el estado de resultados u otros términos similares) sin identificar y medir sus recursos económicos y las reclamaciones. En consecuencia, la Junta concluyó que designar un tipo de información como el foco principal de los informes financieros sería inapropiado.

FC1.46 Al analizar la situación financiera de una entidad, el Proyecto de norma de 2008 se refirió a los "recursos económicos y las reclamaciones sobre ellos". El capítulo utiliza la frase "los recursos económicos de la entidad y las reclamaciones contra la entidad que informa" (véase el párrafo 1.12). El motivo del cambio es que, en muchos casos, las reclamaciones contra una entidad no son reclamaciones sobre recursos específicos. Además, muchas reclamaciones se satisfarán utilizando recursos que resultarán de las entradas de efectivo neto futuras. Por lo tanto, si bien todas las reclamaciones son reclamaciones contra la entidad, no todas son reclamaciones contra los recursos existentes de la entidad.

Situación financiera y solvencia (2010)

FC1.47 Algunas partes interesadas han sugerido que el objetivo principal del estado de situación financiera debería ser proporcionar información que ayude a evaluar la solvencia de la entidad que informa. La pregunta no es si la información proporcionada en los informes financieros debería ser útil para evaluar la solvencia; claramente, debería. La evaluación de la solvencia es de interés para los inversores, los prestamistas y otros acreedores, y el objetivo de los informes financieros de propósito general es proporcionar información que les sea útil para tomar decisiones.

FC1.48 Sin embargo, algunos han sugerido que el estado de situación financiera debe estar dirigido a las necesidades de información de los prestamistas, otros acreedores y reguladores, posiblemente en detrimento de los inversores y otros usuarios. Hacerlo sería inconsistente con el objetivo de atender las necesidades de información común del grupo de usuarios principal. Por lo tanto, la Junta rechazó la noción de dirigir el estado de situación financiera (o cualquier otro estado financiero particular) hacia las necesidades de un subconjunto particular de usuarios.

CAPÍTULO 2 CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA ÚTIL

Introducción BC2.1

Revisión en 2018 BC2.2

El objetivo de los informes financieros y la calidad

Características de la información financiera útil (2010) BC2.5

Características cualitativas fundamentales y de mejora (2010) BC2.9

Características cualitativas fundamentales BC2.12

Pertinencia BC2.12

Valor predictivo y confirmatorio (2010) FC2.15

La diferencia entre el valor predictivo y los términos estadísticos relacionados (2010) FC2.17

Materialidad (2010) BC2.18

Materialidad (2018) BC2.20

Representación fiel BC2.21

Sustitución del término "fiabilidad" (2010) FC2.22

Retención del término "representación fiel" (2018) FC2.28

Sustancia sobre forma (2010) BC2.32

Sustancia sobre la forma (2018) BC2.33

Prudencia y neutralidad (2010) BC2.34

Prudencia (2018) BC2.37

Incertidumbre de medición (2018) BC2.46

¿Puede la representación fiel medirse empíricamente? (2010) BC2.50

Aplicación de las características cualitativas fundamentales (2018) FC2.52

Mejorar las características cualitativas BC2.58

Comparabilidad (2010) BC2.58

Verificabilidad (2010) BC2.60

Oportunidad (2010) BC2.63

Comprensibilidad (2010) BC2.66

Características cualitativas no incluidas (2010) BC2.70

La restricción de costes en los informes financieros útiles (2010) fc2.73

En 2018, la Junta hizo cambios limitados al Capítulo 2 del marco conceptual. Se agregó una descripción de las consideraciones de la Junta al desarrollar esos cambios a los Fundamentos de las Conclusiones originales de este capítulo. La Junta agregó una fecha al título de cada sección de los Fundamentos de las Conclusiones para indicar cuándo se desarrolló esa sección. Las secciones de

los Fundamentos de las Conclusiones que reflejan las consideraciones de la Junta al momento de desarrollar El capítulo en 2010 no se actualizaron en 2018 excepto para agregar y actualizar referencias cruzadas y para hacer cambios editoriales necesarios menores.

Introducción

FC2.1 La primera versión de este capítulo se desarrolló conjuntamente con el FASB y se emitió en 2010 como El capítulo 3 del marco conceptual 2010 (véase el párrafo BC0.3). En consecuencia, este Fundamento de las conclusiones incluye algunas referencias a la literatura de FASB.

Revisión en 2018

FC2.2 Cuando la Junta reinició su trabajo sobre el proyecto del marco conceptual en 2012, no reconsideró fundamentalmente El capítulo sobre las características cualitativas de la información financiera útil (véase el párrafo FC0.11). Aunque algunos de los que respondieron al documento de discusión de 2013 estuvieron de acuerdo con este enfoque, muchos declararon que la Junta debería reconsiderar uno o más aspectos de este capítulo. A la luz de estos comentarios, la Junta consideró si hacer cambios en las siguientes áreas:

- a. materialidad (véase el párrafo FC2.20);
- b. confiabilidad e incertidumbre de medición (véanse los párrafos FC2.28 a FC2.31 y FC2.46 a FC2.49);
- c. sustancia sobre forma (véase el párrafo FC2.33);
- d. prudencia (véanse los párrafos FC2.37 a FC2.45); y
- e. aplicando las características cualitativas fundamentales (véanse los párrafos FC2.52 a FC2.57).

FC2.3 Además, la Junta volvió a numerar El capítulo sobre las características cualitativas de la información financiera útil como El capítulo 2. La Junta también hizo algunos cambios editoriales en El capítulo 2, principalmente para usar el término "representación fiel" más precisamente discutiendo si la información financiera representa lo que pretende representar (por ejemplo, un fenómeno económico), en lugar de discutir si la información financiera misma está fielmente representada.

FC2.4 El FASB no ha realizado ningún cambio en su Declaración de Conceptos No. 8 Marco Conceptual para la Información Financiera-Capítulo 3, Características Cualitativas de la Información Financiera Útil correspondiente a los cambios limitados realizados por la Junta en 2018. La Junta concluyó que la claridad logrado por sus mejoras en El capítulo 2, superan las desventajas de la divergencia en esos aspectos de la versión de FASB.

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

FC2.5 Las alternativas están disponibles para todos los aspectos de los informes financieros, incluido **el reconocimiento, baja en cuentas, medición, clasificación, presentación y revelación**. Al desarrollar estándares, la Junta elegirá la alternativa que vaya más allá para lograr el objetivo de los informes financieros. Los preparadores de información financiera también tendrán que elegir entre las

alternativas de una manera que logre el objetivo del informe financiero si no se aplican las normas o si la aplicación de un estándar en particular requiere juicios u opciones. (Subrayado del traductor).

FC2.6 El capítulo 1 especifica que el objetivo de los informes financieros de propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil para los inversionistas, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales al tomar decisiones sobre la provisión de recursos a la entidad. Los responsables de la toma de decisiones en los que se centra este Marco Conceptual son los inversores potenciales, los prestamistas y otros acreedores.

FC2.7 Ese objetivo en sí deja mucho que juzgar y proporciona poca guía sobre cómo ejercer ese juicio. El capítulo 2 describe el primer paso para hacer los juicios necesarios para aplicar ese objetivo. Identifica y describe las características cualitativas que debe tener la información financiera para cumplir con el objetivo de los informes financieros. También se analiza el costo, que es una restricción generalizada en los informes financieros.

BC2.8 Los capítulos posteriores utilizan las características cualitativas para ayudar a orientar las elecciones sobre reconocimiento, medición y otros aspectos de la información financiera.

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

FC2.9 El capítulo 2 distingue entre las características cualitativas fundamentales que son las más críticas y las características cualitativas de mejora que son menos críticas pero aun altamente deseables. El documento de discusión de 2006 no distinguía explícitamente entre esas características cualitativas. La Junta hizo la distinción más tarde debido a la confusión entre los que respondieron al documento de discusión de 2006 sobre cómo las características cualitativas se relacionan entre sí.

FC2.10 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma de 2008 declararon que todas las características cualitativas deberían considerarse iguales, y que la distinción entre características cualitativas fundamentales y realzadoras era arbitraria. Otros dijeron que la característica cualitativa más importante difiere según las circunstancias; por lo tanto, diferenciar las características cualitativas no era apropiado.

FC2.11 La Junta no acepta que la distinción sea arbitraria. La información financiera sin las dos características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel no es útil, y no puede ser útil por ser más comparable, verificable, oportuna o comprensible. Sin embargo, la información financiera que sea relevante y represente fielmente lo que pretende representar puede seguir siendo útil incluso si no tiene ninguna de las características cualitativas mejoradas.

Características cualitativas fundamentales (párrafos 2.5-2.22)

Relevancia (párrafos 2.6-2.11)

FC2.12 Es evidente que la información financiera es útil para tomar una decisión solo si es capaz de hacer una diferencia en esa decisión. 'Relevancia' es el término utilizado en el marco conceptual para

describir esa capacidad. Es una característica cualitativa fundamental de la información financiera útil.

FC2.13 La definición de relevancia en el marco conceptual es consistente con la definición en la declaración de conceptos No. 2 del FASB Características Cualitativas de la Información Contable. La definición de relevancia del Marco de 1989 fue que la información es relevante solo si realmente hace una diferencia en las decisiones de los usuarios. Sin embargo, los usuarios consideran una variedad de información de muchas fuentes, y el grado en que una decisión se ve afectada por la información sobre un fenómeno económico particular es difícil, si no imposible, de determinar, incluso después del hecho.

FC2.14 Por el contrario, se puede determinar si la información es capaz de hacer una diferencia en una decisión (relevancia según se define en el marco conceptual 2010). Uno de los propósitos principales de la publicación de borradores de exposición y otros documentos de debido proceso es recabar la opinión de los usuarios sobre si la información requerida por las normas propuestas puede marcar una diferencia en sus decisiones. La Junta también evalúa la relevancia al reunirse con los usuarios para analizar los estándares propuestos, las posibles decisiones de la agenda, los efectos en la información reportada de la aplicación de estándares recientemente implementados y otros asuntos.

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

FC2.15 Muchas decisiones de inversores, prestamistas y otros acreedores se basan en predicciones implícitas o explícitas sobre el importe y el momento del rendimiento de una inversión de capital, préstamo u otro instrumento de deuda. En consecuencia, la información es capaz de hacer una diferencia en una de esas decisiones solo si ayuda a los usuarios a hacer nuevas predicciones, confirmar o corregir predicciones anteriores o ambas (que es la definición de valor predictivo o de confirmación).

FC2.16 El Marco de 1989 identificó el valor predictivo y el valor confirmatorio como componentes de relevancia, y la Declaración de conceptos No. 2 se refería al valor predictivo y al valor de retroalimentación. La Junta concluyó que el valor de confirmación y el valor de retroalimentación tenían el mismo significado. La Junta y el FASB acordaron que ambas juntas utilizarían el mismo término (valor de confirmación) para evitar dar la impresión de que los dos marcos tenían la intención de ser diferentes.

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

FC2.17 El valor predictivo, tal como se utiliza en el marco conceptual, no es lo mismo que la predictibilidad y la persistencia como se usa en las estadísticas. La información tiene un valor predictivo si se puede usar para hacer predicciones sobre los resultados finales de eventos pasados o actuales. Por el contrario, los estadísticos utilizan la predictibilidad para referirse a la precisión con la que es posible predecir el siguiente número de una serie y la persistencia para referirse a la tendencia de una serie de números a seguir cambiando como ha cambiado en el pasado.

Materialidad (2010) (párrafo 2.11)

FC2.18 La declaración de conceptos No. 2 y el marco conceptual de 1989 discutieron la materialidad y la definieron de manera similar. La declaración de conceptos No. 2 describió la materialidad como una restricción en la información financiera que puede considerarse solo junto con las características cualitativas, especialmente la relevancia y la representación fiel. El Marco de 1989, por otro lado, discutió la materialidad como un aspecto de relevancia y no indicó que la materialidad tenga un rol en relación con las otras características cualitativas.

FC2.19 El documento de discusión de 2006 y el Proyecto de exposición de 2008 propusieron que la materialidad es una restricción generalizada en los informes financieros porque es pertinente para todas las características cualitativas. Sin embargo, algunos de los que respondieron al proyecto de norma 2008 estuvieron de acuerdo en que, aunque la materialidad es generalizada, no es una limitación para la capacidad de la entidad que informa de informar. Más bien, la materialidad es un aspecto de relevancia, porque la información inmaterial no afecta la decisión del usuario. Además, un emisor de normas no tiene en cuenta la materialidad cuando desarrolla estándares porque es una consideración específica de la entidad. Los consejos estuvieron de acuerdo con esos puntos de vista y concluyeron que la materialidad es un aspecto de relevancia que se aplica a nivel de entidad individual.

Materialidad (2018)

FC2.20 Al revisar el marco conceptual en 2018, la Junta concluyó que el concepto de materialidad se describe claramente en el marco conceptual de 2010. Por lo tanto, la Junta no modificó esa descripción de materialidad, excepto para aclarar que los usuarios mencionados en la descripción son los usuarios principales de los informes financieros de propósito general, como se describe en el párrafo 1.5 del marco conceptual. Esta aclaración enfatiza que las decisiones sobre materialidad pretenden reflejar las necesidades de los usuarios principales, no las necesidades de ningún otro grupo.

Representación fiel (párrafos 2.12-2.19)

FC2.21 La discusión de la representación fiel en El capítulo 3 del marco conceptual 2010 difirió de la de los marcos anteriores de dos maneras significativas. En primer lugar, utilizó el término "representación fiel" en lugar del término "fiabilidad". En segundo lugar, la sustancia sobre la forma, la prudencia (conservadurismo) y la verificabilidad, que habían sido aspectos de la confiabilidad en la declaración de conceptos No. 2 del FASB y el marco conceptual de 1989, no se consideraron aspectos de la representación fiel en el marco conceptual 2010. Las referencias a la sustancia sobre la forma y la prudencia se eliminaron en 2010 por los motivos descritos en los párrafos FC2.32 y FC2.34, pero se restablecieron, con aclaraciones, en el marco conceptual de 2018. Desde 2010, la verificabilidad se ha descrito como una característica cualitativa de mejora más que como parte de esta característica cualitativa fundamental (véanse los párrafos 2.30 a 2.32).

Reemplazo del término "fiabilidad" (2010)

FC2.22 La declaración de conceptos No. 2 y el Marco de 1989 utilizaron el término "fiabilidad" para describir lo que ahora se llama representación fiel.

FC2.23 La declaración de conceptos No. 2 enumeró la fidelidad, verificabilidad y neutralidad de representación como aspectos de confiabilidad y se discutió la integridad como parte de la fidelidad de representación.

FC2.24 El Marco de 1989 dijo:

La información tiene la calidad de la confiabilidad cuando está libre de error material y sesgo, y los usuarios pueden depender de ella para representar fielmente lo que pretende representar o que razonablemente se espera que represente.

El Marco de 1989 también discutió la sustancia sobre la forma, la neutralidad, la prudencia y la integridad como aspectos de la representación fiel.

FC2.25 Desafortunadamente, ninguno de los marcos transmitía claramente el significado de confiabilidad. Los comentarios de los encuestados a numerosas normas propuestas indicaron una falta de una comprensión común del término "fiabilidad". Algunos se centraron en la verificabilidad o en la ausencia de errores materiales en la exclusión virtual de la representación fiel. Otros se enfocaron más en la representación fiel, quizás combinada con la neutralidad. Algunos aparentemente piensan que la confiabilidad se refiere principalmente a la precisión.

FC2.26 Dado que los intentos de explicar qué significaba la confiabilidad en este contexto han resultado infructuosos, la Junta buscó un término diferente que expresara más claramente el significado pretendido. El término "representación fiel", la representación fiel en los informes financieros de los fenómenos económicos, fue el resultado de esa búsqueda. Ese término abarca las características principales que los marcos anteriores incluyeron como aspectos de confiabilidad.

FC2.27 Muchos de los que respondieron al documento de discusión de 2006 y al proyecto de exposición de 2008 se opusieron a la decisión preliminar de la Junta de reemplazar la "fiabilidad" por la "representación fiel". Algunos dijeron que la Junta podría haber explicado mejor qué medios confiables en lugar de reemplazar el término. Sin embargo, muchos encuestados que hicieron esos comentarios asignaron un significado diferente a la confiabilidad de lo que la Junta quería decir. En particular, las descripciones de confiabilidad de muchos encuestados se asemejaban más a la noción de verificabilidad de la Junta que su noción de confiabilidad. Esos comentarios llevaron al Consejo a afirmar su decisión de reemplazar el término "fiabilidad" por "representación fiel".

Retención del término "representación fiel" (2018)

FC2.28 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta consideró la posibilidad de restablecer el término "fiabilidad" como una etiqueta para la característica cualitativa ahora denominada "representación fiel". Los argumentos dados para tal restablecimiento por algunos interesados incluyen:

- a. el término "fiabilidad" es más claro y mejor entendido que el término "representación fiel".
- b. el marco conceptual 2010 implica que cualquier cosa puede ser fielmente representada si se brinda suficiente información explicativa. Esta interpretación de representación fiel permitiría el reconocimiento de elementos que no se pueden medir de manera confiable. En consecuencia, la característica cualitativa de la representación fiel no actúa como un filtro efectivo al identificar los tipos de información que se incluirán en los estados financieros.
- c. el Marco de 1989 reconoció una compensación entre las características cualitativas de relevancia y fiabilidad. La información más relevante puede carecer de confiabilidad y la información más confiable puede carecer de relevancia. Algunos de quienes respondieron expresaron la opinión de que esta disyuntiva faltaba en el marco conceptual de 2010 (véanse los párrafos FC2.52 a FC2.57).
- d. la idea de que los estados financieros deben ser creíbles, es decir, que los usuarios necesitan la seguridad de que pueden depender de los estados financieros para representar fielmente lo que pretenden representar, es un concepto clave que debe ser reconocido en el marco conceptual. Tratar ese concepto únicamente como una característica cualitativa de mejora (verificabilidad, véanse los párrafos FC2.60 a FC2.62) le da muy poco peso.

FC2.29 La Junta observó que la noción de fiabilidad se utilizaba de dos maneras diferentes en las normas:

- a. para significar que el nivel de incertidumbre de medición es tolerable. Este uso de la palabra refleja los criterios de reconocimiento incluidos en el Marco de 1989 (y no revisados al enmendar el Marco de 1989 en 2010): un ítem que cumple con la definición de un elemento se reconoce solo si es probable que haya un flujo de beneficios y tiene un costo o valor que puede medirse con fiabilidad.
- b. para referirse a una característica cualitativa de la información financiera útil, la característica previamente llamada 'confiabilidad' y ahora llamada 'representación fiel'. Este uso de la confiabilidad es mucho menos frecuente en los estándares.

BC2.30 La decisión de cambiar del término "fiabilidad" al término "representación fiel" se hizo para evitar confusiones entre los dos usos de la palabra "fiabilidad" descrita en el párrafo FC2.29. Las respuestas tanto al documento de discusión de 2013 como al proyecto de exposición de 2015 parecieron confirmar que muchos encuestados continúan equiparando la palabra "fiabilidad" con un nivel tolerable de incertidumbre de medición, no con la característica cualitativa descrita en el Marco de 1989. Por lo tanto, la Junta retuvo el término "representación fiel" como la etiqueta para la característica cualitativa antes llamada "fiabilidad". Sin embargo, para abordar las preocupaciones de que el marco conceptual 2010 no discutió adecuadamente el papel de la incertidumbre de medición en la información financiera, la Junta incluyó en el marco conceptual de 2018 una discusión sobre cómo la incertidumbre de medición afecta la utilidad de la información financiera (véanse los párrafos 2.19, 2.22 y FC2.46 a FC2.49). Además, el marco conceptual 2018 analiza el papel de la incertidumbre de medición en las decisiones sobre reconocimiento y medición (véanse los párrafos 5.19 a 5.23 y 6.60).

FC2.31 Tras las enmiendas de 2018 a la discusión sobre la prudencia y la sustancia sobre la forma (véanse los párrafos FC2.37 a FC2.45 y FC2.33), la descripción de la característica cualitativa de la fiabilidad en el Marco de 1989 y la descripción de la característica cualitativa de la representación fiel

en el marco conceptual 2018 están sustancialmente alineadas. La Tabla 2.1 compara esas descripciones.

Tabla 2.1-Fiabilidad en el Marco de 1989 y representación fiel en el marco conceptual 2018

1989 Marco Conceptual 2010 “confiabilidad”	Marco Conceptual 2018 “Representación fiel”
Los usuarios pueden confiar en que representan fielmente lo que pretende representar	Representa fielmente los fenómenos que pretende representar (ver párrafo 2.12)
Completa	Completo (ver párrafo 2.14)
Neutral	Neutral (ver párrafo 2.15)
Libre de error material o parcialidad (sesgo)	Libre de errores y neutral (ver los párrafos 2.18 y 2.15)
Sustancia sobre forma	Sustancia sobre forma (ver párrafo 2.12)
Prudencia	Prudencia (véanse los párrafos 2.16 a 2.17)

Sustancia sobre forma (2010) (párrafo 2.12)

FC2.32 En el marco conceptual de 2010, la sustancia sobre la forma no se consideró un componente separado de la representación fiel porque la Junta concluyó que sería redundante. La representación fiel significa que la información financiera representa la sustancia de un fenómeno económico en lugar de simplemente representar su forma legal. Representar una forma legal que difiera de la sustancia económica del fenómeno económico subyacente no podría dar como resultado una representación fiel.

Sustancia sobre la forma (2018)

FC2.33 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta observó que algunas partes interesadas habían deducido que la supresión en 2010 de la referencia a la sustancia por sobre la forma significaba que la Junta ya no se comprometía a representar el contenido de un fenómeno económico. La Junta no tuvo la intención de implicar tal cambio. En consecuencia, para evitar malentendidos adicionales y resaltar la intención del Consejo, la Junta reincorporó en el párrafo 2.12 del marco conceptual de 2018 una referencia explícita a la necesidad de representar fielmente el contenido de un fenómeno económico. La Junta explicó además cómo proporcionar una representación fiel del contenido de los derechos contractuales y las obligaciones contractuales en los párrafos 4.59-4.62 del marco conceptual 2018.

Prudencia y neutralidad (2010) (párrafo 2.15)

FC2.34 El capítulo 2 del marco conceptual 2010 no incluía la prudencia o el conservadurismo como un aspecto de la representación fiel porque la Junta concluyó entonces que incluir cualquiera sería

incompatible con la neutralidad. Algunos de los que respondieron al documento de discusión de 2006 y al proyecto de exposición de 2008 discreparon con esa opinión. Dijeron que el marco debería incluir conservadurismo, prudencia o ambos. Dijeron que no siempre se debe suponer que el sesgo es indeseable, especialmente en circunstancias en que el sesgo, en su opinión, produce información que es más relevante para algunos usuarios.

FC2.35 Las estimaciones conservadoras que reflejan deliberadamente los activos, pasivos, ingresos o patrimonio a veces se han considerado deseables para contrarrestar los efectos de algunas estimaciones de gestión que se han percibido como excesivamente optimistas. Sin embargo, incluso con las prohibiciones contra la declaración equivocada deliberada que apareció en el Marco de 1989, una advertencia para ser prudente es probable que conduzca a un sesgo. Subestimar los activos o exagerar los pasivos en un período a menudo conduce a un desempeño financiero exagerado en períodos posteriores, un resultado que no puede describirse como prudente o neutral.

FC2.36 Otros que respondieron al proyecto de norma de 2008 dijeron que la neutralidad es imposible de lograr. En su opinión, la información relevante debe tener un propósito, y la información con un propósito no es neutral. En otras palabras, como los informes financieros son una herramienta para influir en la toma de decisiones, no pueden ser neutrales. Obviamente, se espera que la información financiera reportada influya en las acciones de los usuarios de esa información, y el mero hecho de que muchos usuarios tomen acciones similares sobre la base de la información reportada no demuestra una falta de neutralidad. La Junta no intenta alentar o predecir acciones específicas de los usuarios. Si la información financiera está sesgada de una manera que alienta a los usuarios a tomar o evitar acciones predeterminadas, esa información no es neutral.

Prudencia (2018) (párrafos 2.16-2.17)

FC2.37 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta observó que diferentes partes interesadas aplican el término "prudencia" para significar cosas diferentes. En particular:

- a. algunos lo utilizan para referirse a ser cautelosos al hacer juicios en condiciones de incertidumbre, pero sin emplear más precaución en los juicios relacionados con los ingresos o los activos que en los relacionados con los gastos o los pasivos ("prudencia cautelosa", véanse los párrafos FC2.39 a FC2.40).
- b. otros lo usan para referirse a la aplicación de la asimetría sistemática, mediante la cual los gastos se reconocen en una etapa más temprana que los ingresos ("prudencia asimétrica", véanse los párrafos FC2.41 a FC2.45). Las partes interesadas expresaron una gama de puntos de vista sobre cómo lograr tal asimetría y en qué medida debería lograrse. Por ejemplo, algunos abogan por un concepto de prudencia que:
 - i. requiera más evidencia persuasiva para apoyar el reconocimiento de ingresos o activos que el reconocimiento de gastos o pasivos; o
 - ii. requiera la selección de bases de medición que reconozcan las pérdidas en una etapa más temprana que las ganancias.

FC2.38 La comprensión de la prudencia está vinculada a la comprensión del término "neutralidad". La Junta ha identificado dos aspectos de la neutralidad:

- a. la aplicación neutral de las políticas contables -aplicando las políticas contables seleccionadas de manera neutral (es decir, imparcial) (véase el párrafo FC2.39); y
- b. la selección de políticas contables neutrales - la selección de políticas contables que proporcionen información relevante que represente fielmente los elementos que pretende representar (véase el párrafo FC2.44). Una representación fiel requiere que la representación sea neutral.

La información financiera es neutral si no está sesgada, ponderada, enfatizada, sin énfasis o manipulada de otro modo para aumentar la probabilidad de que la información sea recibida favorable o desfavorablemente por los usuarios. [\[14\]](#)

FC2.39 La Junta fue persuadido por los argumentos formulados por algunas partes interesadas de que la aplicación de la prudencia (definida como el ejercicio de precaución al hacer juicios en condiciones de incertidumbre) puede ayudar a lograr la neutralidad en la aplicación de políticas contables. Por lo tanto, la "prudencia cautelosa" (véase el párrafo FC2.37 (a)) puede ayudar a lograr una representación fiel de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Es claro que se debe establecer claramente ese mensaje para:

- a. ayudar a los preparadores, auditores y reguladores a contrarrestar un sesgo natural que la administración puede tener hacia el optimismo; por ejemplo, el mensaje subraya la necesidad de tener cuidado al seleccionar los insumos utilizados para estimar una medida que no se puede observar directamente; y
- b. ayudar a la Junta a desarrollar estándares rigurosos que reducirían el riesgo de sesgo de la administración en la aplicación de las políticas contables de la entidad que informa.

FC2.40 La Junta concluyó que la eliminación del término "prudencia" en las revisiones de 2010 había generado confusión y tal vez había exacerbado la diversidad en el uso de este término. La gente continuó usando el término, pero no siempre dijo claramente lo que querían decir con eso. Además, algunas partes interesadas dijeron que, debido a que el término había sido eliminado, la información financiera preparada utilizando los estándares IFRS no era neutral, sino que era, de hecho, imprudente. La Junta concluyó que reduciría la confusión al reintroducir el término con una explicación clara de que la precaución funciona en ambos sentidos, de modo que los activos y pasivos no son exagerados ni subestimados. Por lo tanto, la Junta reintrodujo el término "prudencia", definido como el ejercicio de precaución al emitir juicios en condiciones de incertidumbre, en el marco conceptual 2018.

FC2.41 Algunos de los que respondieron al proyecto de norma de 2015 sugirieron que la Junta debería ir más allá e identificar la "prudencia asimétrica" (véase el párrafo FC2.37 (b)) como una característica cualitativa necesaria de la información financiera útil por estos motivos:

- a. La prudencia asimétrica refleja la opinión de que los inversores están más interesados en el riesgo a la baja que en el potencial alcista;
- b. la prudencia asimétrica es inherente a muchos estándares y el marco conceptual debería reconocer este hecho para que la prudencia asimétrica pueda ser aplicada consistentemente al desarrollar estándares;

- c. al limitar las distribuciones a los accionistas, la prudencia asimétrica minimiza el riesgo de que los accionistas de hoy se beneficien a expensas de los futuros accionistas; y
- d. al limitar la remuneración de la administración, la prudencia asimétrica reduciría el oportunismo de la administración y alentaría el crecimiento a largo plazo.

FC2.42 La Junta no incluyó la prudencia asimétrica en el marco conceptual 2018 porque un requisito sistemático de asimetría en el tratamiento contable de activos y pasivos o de ingresos y gastos podría a veces entrar en conflicto con la necesidad de que la información financiera sea relevante y proporcionar una representación fiel. La Junta observó que, dependiendo de su naturaleza exacta, el requisito de aplicar una prudencia asimétrica en todas las circunstancias podría:

- a. prohibir el reconocimiento de todas las ganancias no realizadas. En algunas circunstancias, por ejemplo, en la medición de muchos instrumentos financieros, el reconocimiento de ganancias no realizadas es necesario para proporcionar información relevante a los usuarios de los informes financieros.
- b. prohibir el reconocimiento de todas las ganancias no realizadas no respaldadas por precios de mercado observables. En algunas circunstancias, medir un activo o pasivo a un valor actual (que puede requerir el reconocimiento de ganancias no realizadas) proporciona información relevante a los usuarios de los informes financieros, incluso si el valor actual no puede determinarse directamente observando los precios en un mercado activo.
- c. Permitir que una entidad mida un activo por un monto inferior a una estimación insesgada utilizando la base de medición seleccionada para ese activo o para medir un pasivo por un monto superior a dicha estimación. Tal enfoque no puede dar como resultado información relevante y no puede proporcionar una representación fiel.

FC2.43 Además, la Junta destacó que la información contenida en los informes financieros puede utilizarse como insumo para determinar las distribuciones a los accionistas y la remuneración de la administración, pero dicha información es solo uno de los factores que deben considerarse (véase el párrafo BC0.41 (d)).

FC2.44 Sin embargo, aunque la Junta rechazó un requisito de asimetría sistemática, la Junta también concluyó que no toda la asimetría es incompatible con la neutralidad. La selección de políticas contables neutrales significa seleccionar políticas contables de una manera que no pretenda aumentar la probabilidad de que los usuarios reciban información financiera de manera favorable o desfavorable. La selección de políticas contables neutrales:

- a. no requiere que una entidad reconozca el valor de la entidad en el estado de situación financiera. El párrafo 1.7 del marco conceptual de 2018 establece que los informes financieros de propósito general no están diseñados para mostrar el valor de una entidad que informa.
- b. no requiere el reconocimiento de todos los activos y pasivos. El capítulo 5-Reconocimiento y baja en cuentas del marco conceptual 2018 analiza los criterios de reconocimiento de activos y pasivos.
- c. no requiere la medición de todos los activos y pasivos a un valor actual. El capítulo 6: Medición del marco conceptual de 2018 analiza los factores a considerar cuando se selecciona una base de medición. Tener en cuenta esos factores no conduciría a tal requisito.

- d. no prohíbe las pruebas de deterioro de los activos valorados a coste histórico. La medición al costo histórico, incluida una prueba de deterioro, es consistente con la neutralidad si esa base de medición se selecciona sin sesgo. La ausencia de sesgo significa que la base de medición se selecciona sin inclinar, ponderar, enfatizar, quitar énfasis o manipular la información para aumentar la probabilidad de que los usuarios la reciban favorable o desfavorablemente.

FC2.45 Por lo tanto, el marco conceptual 2018 reconoce que las normas pueden contener requisitos asimétricos. Esto sería la consecuencia de que la Junta tome decisiones que considere que requieren que las entidades produzcan la información más relevante que represente fielmente lo que pretende representar, en lugar de una consecuencia de aplicar una prudencia asimétrica. Tales decisiones se reflejan en varios estándares desarrollados antes del marco conceptual de 2018. Por ejemplo, la NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes requiere un umbral de reconocimiento para pasivos contingentes y un umbral de reconocimiento diferente para activos contingentes.

Incertidumbre en la medición (2018) (párrafo 2.19)

FC2.46 Como se menciona en el párrafo FC2.28 (b), algunos de los que respondieron al documento de discusión de 2013 expresaron su preocupación de que la característica cualitativa de la representación fiel no actuó como un filtro efectivo al identificar los tipos de información que se incluirán en los estados financieros. Estos encuestados dijeron que el marco conceptual 2010 no transmitía la idea de que un alto nivel de incertidumbre de medición puede hacer que la información financiera sea menos útil.

FC2.47 El párrafo QC16 del marco conceptual 2010 ya establece la idea de que una estimación podría no proporcionar información útil si el nivel de incertidumbre en la estimación es demasiado grande:

Una representación fiel, por sí misma, no necesariamente da como resultado información útil. Por ejemplo, una entidad que informa puede recibir propiedades, planta y equipo a través de una subvención del gobierno. Obviamente, informar que una entidad adquirió un activo sin costo representaría fielmente su costo, pero esa información probablemente no sea muy útil. Un ejemplo un poco más sutil es una estimación del monto por el cual el valor en libros de un activo debe ajustarse para reflejar un deterioro en el valor del activo. Esa estimación puede ser una representación fiel si la entidad que informa ha aplicado correctamente un proceso adecuado, describió correctamente la estimación y explicó cualquier incertidumbre que afecte significativamente la estimación. Sin embargo, si el nivel de incertidumbre en dicha estimación es suficientemente grande, esa estimación no será particularmente útil. En otras palabras, la relevancia del activo que se representa fielmente es cuestionable. Si no hay una representación alternativa que sea más fiel, esa estimación puede proporcionar la mejor información disponible.

FC2.48 Sin embargo, era evidente que el vínculo entre el nivel de incertidumbre en una estimación y su utilidad no era muy visible y muchos lectores del marco conceptual de 2010 parecían pasarlo por alto. En consecuencia, el Proyecto de norma 2015 discutió cómo la incertidumbre de medición podría afectar la relevancia de la información financiera. Los que respondieron al proyecto de norma 2015 acogieron con agrado la discusión sobre la incertidumbre de medición. Sin embargo, algunos argumentaron que la incertidumbre de medición es un aspecto de la característica cualitativa

fundamental de la representación fiel más que un aspecto de relevancia. La Junta estuvo de acuerdo con estos argumentos y señaló que:

- a. la incertidumbre de la medición hace que la información sea menos verificable. Como se explica en el párrafo 2.30 del marco conceptual de 2018, la verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios de los estados financieros que la información representa fielmente lo que pretende representar. Cuanto mayor es el nivel de incertidumbre de la medición, menos garantía tienen los usuarios de que una estimación particular proporcione una representación fiel del fenómeno. Por lo tanto, la incertidumbre de medición afecta si los fenómenos económicos pueden representarse fielmente.
- b. los párrafos 2.20-2.21 del marco conceptual de 2018 describen el proceso más eficiente y efectivo para aplicar las características cualitativas fundamentales. De acuerdo con esa descripción, la característica cualitativa de la relevancia se refiere a qué parte de la información en particular puede ser útil para los usuarios. Por otro lado, la característica cualitativa de la representación fiel se refiere a si esa información puede proporcionar una representación fiel. Por lo tanto, la incertidumbre de medición asociada con el proceso de estimación no afecta la relevancia; afecta si esa medida puede proporcionarse de manera que produzca una representación fiel.
- c. incluso si la información está sujeta a un alto nivel de incertidumbre de medición, puede ser relevante. Por ejemplo, si el fenómeno subyacente está sujeto a riesgos e incertidumbres considerables, una medida altamente incierta puede proporcionar la única información relevante sobre ese fenómeno.

FC2.49 Por lo tanto, el marco conceptual de 2018 describe la incertidumbre de medición como un factor que puede afectar si es posible proporcionar una representación fiel. Además, la Junta observó que abordar la incertidumbre de medición en la discusión de la representación fiel es más consistente con la noción de una compensación entre las dos características cualitativas fundamentales: relevancia y representación fiel (véanse los párrafos 2.22 y FC2.52 a FC2.56).)

¿Puede la representación fiel medirse empíricamente? (2010)

FC2.50 Los investigadores de contabilidad empírica han acumulado evidencia considerable, a través de la correlación con los cambios en los precios de mercado del capital de las entidades o los instrumentos de deuda, respaldando la información financiera que es relevante y proporciona una representación fiel. Sin embargo, tales estudios no han proporcionado técnicas para medir empíricamente la representación fiel aparte de la relevancia.

FC2.51 Ambos marcos previos discutieron la conveniencia de proporcionar información estadística sobre cuán fielmente se representa una medida financiera. Ese no sería sin precedentes Otra información estadística a veces se refleja en los informes financieros. Por ejemplo, algunas entidades revelan el valor en riesgo de los instrumentos financieros derivados y posiciones similares. La Junta espera que el uso de conceptos estadísticos para los informes financieros en algunas situaciones continúe siendo importante. Desafortunadamente, la Junta y el FASB no han identificado ninguna forma de cuantificar la fidelidad de las representaciones en un informe financiero.

Aplicando las características cualitativas fundamentales (2018) (párrafos 2.20-2.22)

FC2.52 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta discutió si es posible que sea necesario realizar un intercambio en la aplicación de las características cualitativas fundamentales.

FC2.53 La noción de una compensación entre relevancia y confiabilidad, ambas identificadas como características cualitativas de la información financiera útil, estaba presente en el Marco de 1989. el marco conceptual de 2010 no mencionó tal compromiso, sino que se refirió a la necesidad de que tanto la relevancia como la representación fiel estén presentes para que la información sea útil. Asimismo, afirmó que ni la representación fiel de un fenómeno irrelevante ni la representación infiel de un fenómeno relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones útiles. La discusión en el párrafo QC16 del marco conceptual 2010 de incertidumbre en las estimaciones [\[15\]](#) implica que puede ser necesario establecer un equilibrio entre la relevancia y la representación fiel (véase el párrafo FC2.47).

FC2.54 Algunos de los que respondieron al documento de discusión de 2013 expresaron su preocupación por la falta de discusión sobre la noción de una compensación entre características cualitativas en el marco conceptual de 2010. Su principal preocupación parecía estar relacionada con la relación entre la relevancia de la información y el nivel tolerable de incertidumbre de medición para esa información.

FC2.55 Como se explica en los párrafos FC2.48 a FC2.49, en el marco conceptual de 2018, la Junta describió la incertidumbre de medición como un factor que puede afectar si es posible proporcionar una representación fiel. Además, la Junta aclaró en el párrafo 2.22 que, después del proceso descrito en los párrafos 2.20 a 2.21, puede ser necesario establecer un equilibrio entre la pertinencia y la representación fiel. Un caso en el que tal compensación puede necesitarse es cuando un alto nivel de incertidumbre en la medición hace cuestionable si una estimación proporcionaría una representación suficientemente fiel de un fenómeno económico. El material del párrafo 2.22 se basa en la discusión sobre la incertidumbre de medición en el párrafo QC16 del marco conceptual 2010 (véase el párrafo FC2.47).

FC2.56 La Junta concluyó que un reconocimiento explícito de la compensación entre relevancia e incertidumbre de medición ayudaría a explicar por qué, en algunos casos, una estimación con un alto nivel de incertidumbre de medición podría, sin embargo, proporcionar información útil, por ejemplo, en los casos en que la única información relevante es una estimación altamente incierta.

FC2.57 Además, la Junta actualizó la terminología utilizada en la descripción del proceso de aplicación de características cualitativas fundamentales. Para ser consistente con la descripción de relevancia en el párrafo 2.6 del marco conceptual de 2018 y para evitar confusiones con el uso del término "potencial" en la definición de un recurso económico (véanse los párrafos FC4.8 a FC4.9), la Junta se reemplazó la frase "tiene el potencial de ser" con "es capaz de ser" en el párrafo 2.21.

Características cualitativas de mejora

Comparabilidad (2010) (párrafos 2.24-2.29)

FC2.58 La comparabilidad fue un concepto importante tanto en el Marco de 1989 como en la Declaración de conceptos No. 2, pero los dos marcos anteriores no estuvieron de acuerdo con su importancia. El Marco de 1989 estableció que la comparabilidad es tan importante como la relevancia y la representación fiel. [16] La declaración de conceptos No. 2 describió la comparabilidad como la calidad de la relación entre dos o más piezas de información que, aunque importante, es secundaria a la relevancia y la representación fiel.

FC2.59 La información relevante que proporciona una representación fiel es más útil si se puede comparar fácilmente con información similar informada por otras entidades y por la misma entidad en otros períodos. Una de las razones más importantes por las que se necesitan estándares es para aumentar la comparabilidad de la información financiera informada. Sin embargo, incluso si no es fácilmente comparable, la información que es relevante y representa fielmente lo que pretende representar sigue siendo útil. Sin embargo, la información comparable no es útil si no es relevante y puede inducir a error si no representa fielmente lo que pretende representar. Por lo tanto, la comparabilidad se considera una característica cualitativa de mejora en lugar de una característica cualitativa fundamental.

Verificabilidad (2010) (párrafos 2.30-2.32)

BC2.60 La información verificable se puede usar con confianza. La falta de verificabilidad no necesariamente hace que la información sea inútil, pero es probable que los usuarios sean más cautelosos porque existe un mayor riesgo de que la información no represente fielmente lo que pretende representar.

FC2.61 El Marco de 1989 no incluía explícitamente la verificabilidad como un aspecto de la confiabilidad, pero lo hizo la Declaración de conceptos No. 2. Sin embargo, los dos marcos no son tan diferentes como podría parecer porque la definición de confiabilidad en el Marco de 1989 contenía la frase "y puede ser dependiente de los usuarios", lo que implica que los usuarios necesitan garantías sobre la información.

FC2.62 El documento de discusión de 2006 establecía que la información financiera comunicada debería ser verificable para garantizar a los usuarios que está libre de errores y sesgos materiales y que se puede depender de ella para representar lo que pretende representar. Por lo tanto, la verificabilidad se consideró un aspecto de la representación fiel. Algunos encuestados señalaron que incluir la verificabilidad como un aspecto de la representación fiel podría resultar en la exclusión de información que no es fácilmente verificable. Los encuestados reconocieron que muchas estimaciones prospectivas que son muy importantes para proporcionar información financiera relevante (por ejemplo, los flujos de efectivo esperados, las vidas útiles y los valores residuales) no se pueden verificar directamente. Sin embargo, excluir la información sobre esas estimaciones haría que los informes financieros fueran mucho menos útiles. La Junta acordó y reubicó la verificabilidad como una característica cualitativa mejorada, muy deseable pero no necesariamente requerida.

Oportunidad (2010) (párrafo 2.33)

FC2.63 El Marco de 1989 discutió la oportunidad como una restricción que podría arrebatar la información de la relevancia. La declaración de conceptos No. 2 describió la oportunidad como un aspecto de la relevancia. Sin embargo, la sustancia de la oportunidad discutida en esos dos marcos anteriores era esencialmente la misma.

FC2.64 El documento de discusión de 2006 describió la oportunidad como un aspecto de relevancia. Sin embargo, algunos encuestados señalaron que la oportunidad no es parte de la relevancia en el mismo sentido que los valores predictivos y confirmatorios. La Junta se convenció de que la oportunidad es diferente de los otros componentes de relevancia.

FC2.65 La oportunidad es muy deseable, pero no es tan crítica como la relevancia y la representación fiel. La información oportuna es útil solo si es relevante y representa fielmente lo que pretende representar. Por el contrario, la información relevante que proporciona una representación fiel aún puede ser útil (especialmente para fines de confirmación) incluso si no se informa de la manera oportuna que sería deseable.

Comprensibilidad (2010) (párrafos 2.34-2.36)

FC2.66 Tanto el Marco de 1989 como la declaración de conceptos No. 2 incluyeron la comprensibilidad, una característica cualitativa que permite a los usuarios comprender la información y, por lo tanto, la hace útil para tomar decisiones. Ambos marcos también describen de manera similar que para que la información financiera sea comprensible, los usuarios deben tener un grado razonable de conocimiento financiero y la voluntad de estudiar la información con una diligencia razonable.

FC2.67 A pesar de las discusiones sobre la comprensibilidad y las responsabilidades de los usuarios para comprender los informes financieros, persisten los malentendidos. Por ejemplo, algunos han expresado la opinión de que un nuevo método de contabilidad no debería implementarse porque algunos usuarios podrían no entenderlo, aunque el nuevo método de contabilidad daría como resultado el informe de información financiera que es útil para la toma de decisiones. Implican que la comprensibilidad es más importante que la relevancia.

FC2.68 Si las consideraciones de comprensibilidad fueran fundamentales, podría ser apropiado evitar informar reportar información sobre cosas muy complicadas, incluso si la información es relevante y proporciona una representación fiel. La clasificación de la comprensibilidad como una característica cualitativa mejorada tiene por objeto indicar que la información que es difícil de comprender debe presentarse y explicarse lo más claramente posible.

FC2.69 Para aclarar otro punto frecuentemente incompreso, desde 2010 el marco conceptual ha explicado que los usuarios son responsables de estudiar realmente la información financiera informada con una diligencia razonable en lugar de estar dispuestos a hacerlo (que era la declaración en los marcos anteriores). Además, desde 2010, el marco conceptual ha establecido que los usuarios pueden necesitar la ayuda de asesores para comprender fenómenos económicos que son particularmente complejos.

Características cualitativas no incluidas (2010)

FC2.70 Se han sugerido la transparencia, la alta calidad, la coherencia interna, la imagen fiel y la presentación razonable y la credibilidad como características cualitativas deseables de la información financiera. Sin embargo, la transparencia, la alta calidad, la coherencia interna, la imagen fiel y la presentación razonable son palabras diferentes para describir información que tiene las características cualitativas de relevancia y representación fiel, mejoradas por la comparabilidad, la verificabilidad, la oportunidad y la comprensibilidad. La credibilidad es similar, pero también implica la confiabilidad en la gestión de una entidad que informa.

FC2.71 Las partes interesadas a veces sugirieron otros criterios para las decisiones de establecimiento de normas, y la Junta a veces ha citado algunos de esos criterios como parte del fundamento de algunas decisiones. Esos criterios incluyen simplicidad, operacionalidad, practicabilidad o practicidad, y aceptabilidad.

FC2.72 Esos criterios no son características cualitativas. En cambio, son parte de la ponderación general de los beneficios y costos de proporcionar información financiera útil. Por ejemplo, un método más simple puede ser menos costoso de aplicar que un método más complejo. En algunas circunstancias, un método más simple puede dar como resultado información que es esencialmente la misma, pero algo menos precisa, que la información producida por un método más complejo. En esa situación, un emisor de estándares incluiría la disminución en la representación fiel y la disminución en el costo de implementación al ponderar los beneficios contra los costos.

La restricción de costos en los informes financieros útiles (2010) (párrafos 2.39-2.43)

FC2.73 El costo es una restricción generalizada que los emisores de normas, así como los proveedores y usuarios de la información financiera, deben tener en cuenta al considerar los beneficios de un posible nuevo requisito de información financiera. El costo no es una característica cualitativa de la información. Es una característica del proceso utilizado para proporcionar la información.

FC2.74 La Junta ha intentado y continúa intentando desarrollar métodos más estructurados para obtener información sobre el costo de recopilar y procesar la información que las normas propuestas requerirían que las entidades brinden. El principal método utilizado es solicitar a las partes interesadas, a veces formalmente (por ejemplo, mediante pruebas de campo y cuestionarios), que presenten información sobre costos y beneficios para una propuesta específica que se cuantifica en la medida de lo posible. Esas solicitudes han resultado en información útil y han llevado directamente a cambios en los requisitos propuestos para reducir los costos sin reducir significativamente los beneficios relacionados.

CAPÍTULO 3 ESTADOS FINANCIEROS Y LA ENTIDAD QUE INFORMA

Enfoque en los estados financieros BC3.1

Objetivo y alcance de los estados financieros fc3.3

Información sobre los riesgos BC3.7

Perspectiva adoptada en los estados financieros fc3.9

Hipótesis de negocio en marcha BC3.11

La entidad que informa BC3.12

Descripción y límite de la entidad que informa BC3.13

Estados financieros combinados BC3.20

Estados financieros consolidados y no consolidados FC3.22

Control conjunto e influencia significativa BC3.26

Enfoque en los estados financieros (párrafo 3.1)

FC3.1 El capítulo 1 establece el objetivo de los informes financieros de propósito general. El capítulo 2 discute las características cualitativas de la información financiera que es útil para lograr ese objetivo. Esas características cualitativas se aplican tanto a la información financiera proporcionada en los estados financieros como a la información financiera proporcionada en otros informes financieros.

FC3.2 Los estados financieros son una parte central de los informes financieros y la mayoría de los asuntos que la Junta aborda incluyen estados financieros. Además, abordar cuestiones relacionadas con otras formas de presentación de informes financieros podría haber retrasado sustancialmente la finalización del marco conceptual de 2018, retrasando así las mejoras que aporta. En consecuencia, los Capítulos 3-8 del marco conceptual 2018 se enfocan en la información suministrada en los estados financieros y no abordan otras formas de informes financieros, por ejemplo, comentarios de la administración, informes financieros intermedios, comunicados de prensa y material suplementario proporcionado para el análisis. [17]

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

FC3.3 La Junta basó la descripción del objetivo de los estados financieros en el marco conceptual 2018 en la descripción del objetivo de los informes financieros de propósito general (véase el párrafo 1.2 del marco conceptual 2018) y la descripción del objetivo de los estados financieros en el párrafo 9 de la NIC 1 Presentación de estados financieros, que establece:

Los estados financieros son una representación estructurada de la situación financiera y el desempeño financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad que sea útil para una amplia gama de usuarios al tomar decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión de los recursos confiados a la administración. Para cumplir con este objetivo....

FC3.4 La descripción del objetivo de los estados financieros en el marco conceptual 2018 difiere de la descripción de su objetivo en la NIC 1 en la siguiente forma:

- a. para proporcionar un enlace a los elementos de los estados financieros, la descripción del objetivo en el marco conceptual 2018 se refiere a:
 - i. activos, pasivos y capital en lugar de posición financiera; y
 - ii. ingresos y gastos en lugar de rendimiento financiero.
- b. la descripción del objetivo en el marco conceptual 2018 no se refiere a proporcionar información sobre los flujos de efectivo. Si bien la información sobre los flujos de efectivo es importante para los usuarios de los estados financieros, el marco conceptual de 2018 no identifica las entradas de efectivo y las salidas de efectivo como elementos de los estados financieros.
- c. la descripción del objetivo en el marco conceptual de 2018 amplía lo que hace que la información sea útil para los usuarios principales de los estados financieros al tomar decisiones

relacionadas con la provisión de recursos a la entidad. La información debe ser útil para evaluar las perspectivas de entradas futuras de efectivo neto para la entidad que informa y para evaluar la gestión de la gestión de la administración sobre los recursos económicos de la entidad.

FC3.5 La descripción de la información suministrada en los estados financieros se refiere al estado de situación financiera y al estado (o estados) de rendimiento financiero. Algunos de los que respondieron al proyecto de norma de 2015 sugirieron que esta descripción también debería referirse al estado de flujos de efectivo y al estado de cambios en el patrimonio. Argumentaron que hacer referencias explícitas solo al estado de situación financiera y a los estados de desempeño financiero puede interpretarse como que implica que estos dos estados son más importantes que los estados que brindan información sobre los flujos de efectivo o sobre las contribuciones de los tenedores de reclamaciones del patrimonio y distribuciones a tales tenedores..

BC3.6 El párrafo 3.3 (c) del marco conceptual de 2018 se refiere a la información sobre los flujos de efectivo y sobre las contribuciones de los tenedores de reclamaciones de patrimonio y distribuciones a ellos. La Junta no considera que esa información sea menos importante que la información proporcionada en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) de rendimiento financiero. Sin embargo, el marco conceptual de 2018 se refiere solo a esos estados porque solo ellos proporcionan un resumen de los elementos reconocidos: activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos. Además, es necesario identificar esos estados como el lugar donde se produce el reconocimiento porque de lo contrario no sería posible describir el reconocimiento con claridad. A diferencia, debido a que las entradas de efectivo y las salidas de efectivo y las contribuciones de los tenedores de reclamaciones de patrimonio y distribuciones a ellos no son elementos de los estados financieros, los estados que brindan información sobre esos elementos no proporcionan un resumen de los elementos reconocidos.

Información sobre riesgos (párrafos 3.3 (c) (i) -3.3 (c) (ii))

FC3.7 el marco conceptual de 2018 establece que los estados financieros brindan información sobre los riesgos que surgen de partidas reconocidas y no reconocidas que cumplen con las definiciones de un elemento de los estados financieros. Algunos de los que respondieron al documento de discusión de 2013 expresaron su preocupación de que el término "riesgo" no se haya definido explícitamente. Por lo tanto, argumentaron que la 'información sobre riesgos' podría entenderse que incluye casi cualquier tipo de información, incluida la información que sería mejor informar fuera de los estados financieros. De hecho, algunos argumentaron que la información sobre cómo una entidad gestiona los riesgos pertenece a los estados financieros.

FC3.8 Sin embargo, la Junta observó que la información sobre los riesgos asociados con los activos y pasivos reconocidos y no reconocidos de la entidad probablemente sea útil para evaluar la capacidad de la entidad de generar flujos de efectivo y evaluar la gestión de la administración sobre los recursos económicos de la entidad. Por lo tanto, esta información contribuye a cumplir el objetivo de los estados financieros.

Perspectiva adoptada en los estados financieros (párrafo 3.8)

FC3.9 el marco conceptual 2018 establece que los estados financieros brindan información desde la perspectiva de la entidad que informa como un todo (a menudo denominada 'la perspectiva de la entidad'), no desde la perspectiva de ningún grupo particular de los inversores existentes o potenciales de la entidad, prestamistas u otros acreedores. Esto refleja la opinión de la Junta de que la entidad que informa es independiente de sus inversores, prestamistas y otros acreedores (véase el párrafo FC1.8).

FC3.10 La Junta adoptó la perspectiva de la entidad porque es coherente con el objetivo de información financiera de propósito general establecido en el párrafo 1.2. Este objetivo es proporcionar información útil a inversores, prestamistas y acreedores existentes y potenciales en lugar de proporcionar información a un subconjunto particular de esos proveedores de capital. Si la información fuera dirigida a las necesidades de un subconjunto particular de usuarios principales, podría ser necesario proporcionar diferentes conjuntos de estados financieros para cada subconjunto. Eso podría causar confusión y socavar la confianza en los informes financieros. Además, como se menciona en el párrafo BC1.6, proporcionar diferentes informes para diferentes subconjuntos de usuarios principales podría ser costoso.

La Hipótesis de negocio en marcha (párrafo 3.9)

FC3.11 La descripción de la hipótesis de negocio en marcha (empresa en funcionamiento) se incorpora desde el marco conceptual 2010 prácticamente sin cambios, excepto que la frase "cesar su actividad comercial" reemplaza la frase "reducir sustancialmente la escala de sus operaciones". Este cambio alineó la descripción más de cerca con la utilizada en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros y la NIC 10 Eventos posteriores a la fecha del informe.

La entidad que informa (párrafos 3.10-3.18)

FC3.12 el marco conceptual 2010 no discutió qué es una entidad que informa; ni describió cómo determinar qué comprende una entidad que informa. Al desarrollar conceptos sobre la entidad que informa para el marco conceptual 2018, la Junta consideró los comentarios recibidos sobre el Proyecto de norma 2010 desarrollado conjuntamente con el FASB^[18] y comentarios recibidos sobre el borrador de exposición de 2015.

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

FC3.13 el marco conceptual 2018 proporciona una descripción general de una entidad que informa, en lugar de establecer quién debe, debe o podría preparar estados financieros de propósito general. La Junta no tiene autoridad para determinar quién debe, debe o podría preparar dichos estados.

FC3.14 Al desarrollar la descripción de una entidad que informa para el marco conceptual 2018, la Junta consideró si esa descripción podría mejorarse incluyendo material que describiera algunas características clave de una entidad que informa desde el Proyecto de norma 2010. En particular, en el proyecto de norma 2010, la Junta:

- a. describió una entidad que informa como un área circunscrita de actividades económicas cuya información financiera tiene el potencial de ser útil para inversores de capital existentes, potenciales, prestamistas y otros acreedores que no pueden obtener directamente la información que necesitan para tomar decisiones sobre la provisión de recursos a una entidad y en evaluar si la administración y la Junta de Gobierno de esa entidad han hecho un uso eficiente y efectivo de los recursos provistos; y
- b. establece tres características que son necesarias, pero no siempre suficientes, para identificar una entidad que informa:
 - i. las actividades económicas de una entidad se están llevando a cabo, se han llevado a cabo o se llevarán a cabo;
 - ii. las actividades económicas de la entidad se pueden distinguir objetivamente de las de otras entidades y del entorno económico en el que existe la entidad; y
 - iii. la información financiera sobre las actividades económicas de esa entidad tiene el potencial de ser útil para tomar decisiones sobre la provisión de recursos a la entidad y para evaluar si la administración y la junta de gobierno han hecho un uso eficiente y efectivo de los recursos provistos.

FC3.15 La Junta concluyó que la característica mencionada en el párrafo FC3.14 (b) (iii) desempeña un papel en la determinación del límite de la entidad que informa (véase el párrafo FC3.18). Sin embargo, la Junta no utilizó otro material del proyecto de norma de 2010 para ampliar la descripción de la entidad que informa en el marco conceptual de 2018 por las siguientes razones:

- a. es improbable que los estados financieros de una entidad que nunca ha realizado y nunca realizará actividades económicas brinden información útil a los usuarios de los estados financieros; y
- b. los términos "área circunscrita" y "distinción objetiva" son vagos y poco claros, por lo que no proporcionarían una orientación clara sobre lo que constituye una entidad que informa.

FC3.16 En el proyecto de norma 2015, la Junta propuso que el límite de una entidad que informa se establecerá de forma tal que sus estados financieros proporcionen información relevante a inversionistas, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales, y represente fielmente las actividades económicas de la entidad que informa. Además, propuso que los estados financieros describan el conjunto de actividades económicas incluidas dentro de la entidad que informa.

FC3.17 Algunos de los que respondieron al proyecto de norma 2015 expresaron su preocupación de que la propuesta no restringiría suficientemente lo que puede constituir una entidad que informa y que, como resultado, los estados financieros podrían prepararse para cualquier recopilación arbitraria de activos y pasivos y así proporcionar información incompleta y por lo tanto, información engañosa. En particular, les preocupaba que una entidad que informa que es una parte de una entidad pudiera optar por informar sobre un conjunto incompleto de actividades económicas, por ejemplo, al excluir de sus estados financieros la parte de los gastos generales de la entidad que informa. Además, puede haber dificultades para identificar qué reclamaciones deben incluirse en los estados financieros si la entidad que informa es una parte de una entidad.

FC3.18 A la luz de esas preocupaciones, la Junta revisó el debate sobre la determinación del límite de una entidad que informa. el marco conceptual 2018 explica que, al determinar el límite de una entidad que informa que no es una entidad legal y no comprende solo entidades legales todas vinculadas por una relación matriz-subsidiaria, el foco está en las necesidades de información de los usuarios. Como se indica en el párrafo 2.4, los usuarios necesitan información que sea relevante y represente fielmente lo que pretende representar. La Junta concluyó que los aspectos de completitud y neutralidad de la característica cualitativa de la representación fiel son particularmente importantes para determinar el límite de una entidad que informa. Por ejemplo, si el límite de una entidad que informa fuera determinado de tal manera que el límite contiene un conjunto arbitrario o incompleto de actividades económicas, la información financiera provista en los estados financieros de esa entidad que informa sería incompleta y también podría carecer de neutralidad. Por lo tanto, si el límite se determinara de esa manera, la información resultante no satisfaría las necesidades de información de los usuarios. La Junta también concluyó que para ayudar a los usuarios a comprender lo que se incluye en un conjunto de estados financieros, esos estados financieros deben describir cómo se determinó el límite de la entidad que informa y qué constituye la entidad que informa.

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

Estados financieros combinados (párrafo 3.12)

FC3.20 El Proyecto de norma 2010 establece que los estados financieros combinados pueden proporcionar información útil sobre una entidad que informa que comprende entidades bajo control común. Muchos de los que comentaron dieron la bienvenida a una discusión sobre este tema, pero no estuvieron de acuerdo con restringir la preparación de los estados financieros combinados a las entidades bajo control común.

FC3.21 La Junta concluyó que los estados financieros combinados pueden proporcionar información útil a los usuarios de los estados financieros en algunas circunstancias. En consecuencia, el párrafo 3.12 del marco conceptual de 2018 reconoce el concepto de estados financieros combinados. Sin embargo, el marco conceptual 2018 no analiza cuándo o cómo las entidades podrían preparar estados financieros combinados. La Junta concluyó que dicha discusión se desarrollaría mejor si la Junta decide en el futuro desarrollar una norma sobre este tema.

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

FC3.22 el marco conceptual de 2018 analiza la utilidad de la información financiera proporcionada en los estados financieros consolidados y no consolidados. Como se indica en el párrafo 3.2, el objetivo de los estados financieros es proporcionar información financiera útil a los usuarios principales de esos estados financieros. En el caso de los estados financieros consolidados, las necesidades de información de los usuarios principales pueden diferir dependiendo de si se enfoca en la matriz (véanse los párrafos FC3.23 a FC3.24) o en las subsidiarias (véase el párrafo FC3.25).

FC3.23 Al desarrollar el marco conceptual 2018, la Junta concluyó que la información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la matriz con sus subsidiarias es útil para inversionistas, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales de la matriz (ver párrafo 3.15). Los estados financieros consolidados proporcionan esa información.

FC3.24 La Junta también concluyó que la información sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la matriz o controlante por sí sola es otro tipo de información que puede ser útil para inversionistas actuales y potenciales, prestamistas y otros acreedores de la controladora (ver párrafo 3.17) . Por lo tanto, el marco conceptual 2018 establece que un matriz puede ser requerida, o elegir, para:

- a. preparar estados financieros no consolidados además de los estados financieros consolidados que prepara; o
- b. proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la matriz solo en los estados financieros consolidados, en las notas.

FC3.25 Los estados financieros están diseñados para satisfacer las necesidades de información comunes del número máximo de usuarios principales, por lo que no necesariamente incluyen información que sea útil solo para un subconjunto particular de usuarios principales, como inversionistas, prestamistas y otros acreedores de una subsidiaria. Por ejemplo, cierta información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una subsidiaria puede ser importante para los estados financieros de la subsidiaria, pero puede no ser importante para los estados financieros consolidados de la matriz. Los estados financieros propios de la subsidiaria están diseñados para proporcionar a los usuarios principales de sus estados financieros información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la subsidiaria.

Control conjunto e influencia significativa

FC3.26 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta consideró si el marco conceptual debería explicar las nociones de control conjunto e influencia significativa. El Proyecto de norma 2010 declaró que el control conjunto y la influencia significativa no dan lugar al control. La Junta aún está de acuerdo con esa conclusión, pero no ve la necesidad de incorporar las nociones de control conjunto e influencia significativa en el marco conceptual. Por lo tanto, el marco conceptual 2018 no se refiere a estas nociones. Al desarrollar el marco conceptual 2018, la Junta no discutió si estas nociones deberían seguir desempeñando un papel en el establecimiento de normas.

CAPÍTULO 4 LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Introducción BC4.1

Definiciones: problemas comunes a los activos y pasivos BC4.3

Definición separada de un recurso económico BC4.6

Supresión de la noción de flujo esperado BC4.8

Evento pasado BC4.15

Prueba de definiciones revisadas BC4.19

Definición de un activo BC4.23

Recursos económicos BC4.24

Enfoque en los derechos BC4.28

Plusvalía BC4.32

Identificabilidad y separabilidad BC4.34

Otras fuentes de valor BC4.35

Bienes o servicios que se consumen inmediatamente BC4.37

Beneficios económicos disponibles para todas las demás partes BC4.38

Control BC4.40

Riesgos y recompensas de la propiedad BC4.41

Sugerencias rechazadas BC4.43

Definición de un pasivo BC4.44

Obligación BC4.47

Sin capacidad práctica para evitar BC4.49

Interpretación 'sin capacidad práctica para evitar' BC4.54

Terminología BC4.56

Una obligación para una parte es un derecho para otra parte BC4.59

Transferencia de un recurso económico BC4.62

Obligación presente como resultado de eventos pasados BC4.64

Activos y pasivos BC4.69

Transacciones no recíprocas BC4.69

Pasivos contingentes y activos contingentes BC4.71

Unidad de cuenta BC4.74

Contratos pendientes de ejecución BC4.78

Informar el contenido de los derechos y obligaciones contractuales BC4.88

Definición de patrimonio BC4.89

Definiciones de ingresos y gastos BC4.93

Ingresos y gastos definidos en términos de cambios en los activos y pasivos BC4.93

Tipos de ingresos y gastos BC4.96

Otras definiciones posibles BC4.97

Introducción

FC4.1 el marco conceptual 2010 y anteriormente el Marco de 1989 definió los siguientes elementos de los estados financieros:

- a. un activo, como un recurso controlado por la entidad como resultado de eventos pasados y del cual se espera que fluyan beneficios económicos futuros a la entidad;
- b. un pasivo, como una obligación presente de la entidad que surge de eventos pasados, cuya liquidación se espera que resulte en una salida de la entidad de recursos que incorporan beneficios económicos;
- c. patrimonio, como el interés residual en los activos de la entidad después de deducir todos sus pasivos;
- d. ingresos, como aumentos en los beneficios económicos durante el período contable en la forma de entradas o mejoras de activos o disminuciones de pasivos que resultan en aumentos en el patrimonio, distintos de los relacionados con las contribuciones de los participantes en el capital; y
- e. gastos, como disminuciones en los beneficios económicos durante el período contable en forma de salidas o agotamiento de activos u ocurrencias de pasivos que resultan en disminuciones en el patrimonio, distintas a las relacionadas con las distribuciones a los participantes en el capital.

FC4.2 En el marco conceptual de 2018, la Junta modificó estas definiciones.

Definiciones: problemas comunes a los activos y pasivos

FC4.3 La Junta encontró que las definiciones de un activo y un pasivo en el marco conceptual de 2010 son útiles para resolver muchos problemas en el establecimiento de normas. Sin embargo, algunos aspectos de esas definiciones causaron confusión en la práctica porque:

- a. la referencia explícita en las definiciones de un activo y un pasivo a los flujos de beneficios económicos desdibujaba la distinción entre el recurso u obligación económica y los flujos de beneficios económicos resultantes; y
- b. algunos lectores interpretaron el término 'esperado' como un umbral de probabilidad. Además, algunos lectores no tenían clara la relación entre los términos 'esperado' en las definiciones y 'probable' en los criterios de reconocimiento.

FC4.4 Para abordar estos problemas, y por las razones expuestas en los párrafos FC4.6 a FC4.18, la Junta revisó las definiciones para que se lea como sigue:

- a. un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de eventos pasados;
- b. un pasivo es una obligación presente de la entidad para transferir un recurso económico como resultado de eventos pasados; y
- c. un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.

FC4.5 La orientación de soporte para la definición de activo se analiza en los párrafos FC4.23 a FC4.43 y para la definición de pasivo en los párrafos FC4.44 a FC4.68.

Definición separada de un recurso económico (párrafo 4.4)

FC4.6 El principal cambio estructural de las definiciones del marco conceptual 2010 es la introducción de una definición separada de recurso económico. Esto movió las referencias a flujos futuros de beneficios económicos de modo que ahora aparecen en la definición de apoyo de un recurso económico en lugar de en las definiciones de un activo y un pasivo.

FC4.7 La Junta concluyó que esta separación ayudaría a eliminar la confusión mencionada en el párrafo FC4.3 (a). Enfatiza más claramente que un activo (o pasivo) es un recurso (u obligación) económico y que no es el flujo (o flujo) final de beneficios económicos que el recurso (u obligación) económico puede producir. Este enfoque también optimiza las definiciones y muestra más claramente los paralelismos entre activos y pasivos.

Supresión de la noción de flujo esperado (párrafos 4.14 y 4.37)

FC4.8 el marco conceptual de 2018 reemplaza la noción utilizada en el marco conceptual de 2010 de que una entrada o salida de recursos es 'esperada' con el concepto de que un activo (o pasivo) 'tiene el potencial de producir beneficios económicos' (o 'tiene el potencial de requerir una transferencia de un recurso económico '). Las referencias a ese concepto aparecen en la definición de un recurso económico y en la orientación que respalda la definición de un pasivo.

FC4.9 La Junta reemplazó la noción de una entrada o salida de recursos prevista por los siguientes motivos:

- a. la eliminación de 'esperado' enfoca apropiadamente la definición sobre el recurso económico u obligación. Retener una noción de salidas o entradas esperadas o probables podría excluir muchos elementos que son claramente activos y pasivos, por ejemplo, opciones compradas y escritas fuera del dinero, contratos de seguro y obligaciones de transferir un recurso económico si un futuro incierto especificado ocurre un evento (vea el párrafo BC4.63).
- b. la noción de flujos esperados no es útil porque las interpretaciones de este término pueden variar ampliamente y a menudo están ligadas a una noción de un nivel umbral de probabilidad.

FC4.10 El documento de discusión de 2013 utilizó el término "capacidad de" producir beneficios económicos en lugar de "tiene potencial para". Sin embargo, 'capacidad de' ya se utiliza en la discusión de relevancia en los párrafos 2.6-2.7 del marco conceptual de 2018. Podría ser confuso usar el término "capacidad" con un significado que describa qué información es relevante y con un significado diferente al definir un recurso económico. Para evitar tal confusión, la Junta introdujo la frase "tiene el potencial de" en la definición de un recurso económico.

FC4.11 La frase "tiene el potencial de producir beneficios económicos" (o de manera similar "tiene el potencial de requerir una transferencia de un recurso económico") capta los siguientes puntos:

- a. no es suficiente que los beneficios económicos puedan surgir en el futuro. Esos beneficios económicos deben surgir de alguna característica que ya exista dentro del recurso

económico. Por ejemplo, una opción comprada tiene el potencial de producir beneficios económicos para el titular, pero solo porque la opción ya contiene un derecho que le permitirá al titular ejercer la opción.

- b. la definición no pretende imponer un umbral de probabilidad mínimo. Lo importante es que, al menos en una circunstancia, el recurso económico producirá beneficios económicos.

FC4.12 Algunas partes interesadas declararon que la Junta debería mantener la noción de una entrada o salida de recursos prevista. Declararon que los usuarios y preparadores de estados financieros no consideran un elemento como un activo si no se esperan entradas de beneficios económicos o no son al menos razonablemente posibles. Aquellos que respondieron argumentaron que las definiciones revisadas ampliarían considerablemente la gama de elementos identificados como activos y pasivos, lo que podría conducir a:

- a. presión para identificar todos los posibles activos y pasivos, imponiendo una carga operativa significativa con poco beneficio si, en última instancia, el activo o pasivo no se reconoce o se mide en cero;
- b. reconocimiento como activos y pasivos de más elementos que son inciertos, improbables o difíciles de medir, a menos que los criterios de reconocimiento sean más sólidos;
- c. una presunción de que, en principio, todos los activos y pasivos deben reconocerse incluso si no se esperan entradas o salidas; y
- d. presión para proporcionar en las notas información irrelevante sobre los activos y pasivos no reconocidos para los cuales las entradas y salidas son improbables.

FC4.13 La Junta concluyó que eliminar la noción de "esperado", interpretado por algunos como un umbral de probabilidad, no impondría una carga operacional significativa. En la práctica, una entidad considera las definiciones de un activo y un pasivo y los criterios de reconocimiento al mismo tiempo para identificar aquellos activos y pasivos que la entidad podría necesitar reconocer, o sobre los cuales podría necesitar proporcionar información en las notas.

FC4.14 Además, la Junta concluyó que las preocupaciones de las partes interesadas sobre el reconocimiento de activos o pasivos cuando la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja se abordan mejor en decisiones sobre reconocimiento, no en las definiciones (véanse los párrafos 4.15, 4.38, 5.15-5.17 y BC5.15-BC5.20). Este enfoque es coherente con la forma en que la Junta ha aplicado las definiciones del marco conceptual de 2010 durante varios años.

Evento pasado (párrafos 4.26 y 4.42-4.47)

BC4.15 en el marco conceptual 2018:

- a. la frase "como resultado de eventos pasados" permanece en las definiciones de un activo y un pasivo; y
- b. la palabra "presente" permanece en la definición de un pasivo y se inserta en la definición de activo.

FC4.16 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta consideró si las referencias a "presente" y "como resultado de eventos pasados" son necesarias en las definiciones de un activo y un pasivo.

FC4.17 La Junta no identificó ningún problema importante que surgiera al incluir la frase "como resultado de eventos pasados" en las definiciones de activo y pasivo. Además, al identificar el evento pasado, una entidad puede determinar cómo informar ese evento en sus estados financieros; por ejemplo, cómo clasificar y presentar los ingresos, gastos o flujos de efectivo derivados de ese evento. Los párrafos FC4.64 a FC4.68 discuten por qué la frase "como resultado de eventos pasados" es particularmente importante para la definición revisada de un pasivo. Por lo tanto, la Junta retuvo esa frase en las definiciones.

FC4.18 Si un evento pasado creó un activo o un pasivo, ese hecho por sí solo no confirma que el activo o pasivo todavía exista: también es necesario considerar si la entidad aún controla un recurso económico presente o si aún está sujeto a una obligación presente. Por lo tanto, la Junta también retuvo la referencia a 'presente' en la definición de pasivo y lo agregó a la definición de activo. Esa adición enfatiza los paralelos entre las dos definiciones.

Prueba de definiciones revisadas

FC4.19 En 2016, la Junta analizó los efectos de los cambios en las definiciones de un activo y un pasivo propuesto en el proyecto de norma 2015. Este ejercicio tenía dos objetivos:

- a. para permitir tanto a la Junta como a las partes interesadas evaluar las implicaciones de las propuestas para futuras normas; y
- b. para ayudar a identificar cualquier problema con las definiciones propuestas y la guía de apoyo.

FC4.20 Este ejercicio involucró:

- a. analizar el resultado de aplicar las definiciones propuestas y la guía de apoyo a 23 ejemplos ilustrativos;
- b. identificar formas en que las definiciones propuestas y la orientación de apoyo podrían ayudar a la Junta a tomar decisiones en algunos de sus proyectos actuales; y
- c. discutir los ejemplos ilustrativos con los participantes en la reunión de los organizadores mundiales de normas en septiembre de 2016.

FC4.21 Los ejemplos se seleccionaron y desarrollaron para examinar las preguntas formuladas por los encuestados al proyecto de norma 2015. Estos ejemplos incluyen derechos y obligaciones que cumplen con las definiciones de un activo o un pasivo, pero tienen una baja probabilidad de entradas o salidas de beneficios económicos o tienen resultados altamente inciertos. El análisis de esos ejemplos explica no solo por qué existe un activo o pasivo, sino también por qué, aplicando los criterios de reconocimiento del capítulo 5, ese activo o pasivo no necesariamente se reconocería en los estados financieros. Los ejemplos también incluyeron transacciones para las cuales los encuestados del Borrador de Exposición de 2015 consideraron que las implicaciones de las definiciones propuestas y la guía de respaldo no estaban claras y posiblemente eran inconsistentes con los requisitos de las normas. El análisis de esos ejemplos ilustró cómo y por qué la aplicación de

las definiciones propuestas y la orientación de apoyo podrían, en muchos casos, llevar a conclusiones consistentes con los requisitos de las normas.

FC4.22 Los comentarios de los participantes en la reunión de los Organizadores mundiales de normas en septiembre de 2016 pusieron de relieve algunas áreas en las que la redacción de la orientación propuesta no era lo suficientemente clara. Al desarrollar las definiciones revisadas y la orientación de apoyo, la Junta consideró estos comentarios junto con otros comentarios recibidos sobre las propuestas.

Definición de un activo

BC4.23 Esta sección trata sobre los siguientes aspectos de la definición de un activo:

- a. recurso económico (véanse los párrafos FC4.24 a FC4.27);
- b. enfocarse en los derechos (véanse los párrafos FC4.28 a FC4.39); y
- c. control (véanse los párrafos FC4.40 a FC4.43).

Recurso económico (párrafos 4.4 y 4.14-4.18)

FC4.24 Los párrafos FC4.6 a FC4.7 explican la decisión de la Junta de introducir una definición separada de recurso económico y los párrafos FC4.8 a FC4.14 analizan la decisión de la Junta de eliminar la noción de flujos esperados de la definición de activo y no incluir esa noción en la definición de un recurso económico.

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

FC4.26 La Junta consideró si usar el término "recurso" en lugar de "recurso económico". Algunos de los que respondieron al documento de discusión de 2013 sugirieron que el término "recurso económico" es demasiado restrictivo y cubriría solo los recursos que tienen un valor de mercado. La Junta pretendía que el término "recurso económico" abarcara todos los recursos que tienen el potencial de producir beneficios económicos, en lugar de limitarse a los recursos para los que actualmente existe un mercado. La Junta eligió el término "recurso económico" porque ayuda a enfatizar que el recurso en cuestión no es, por ejemplo, un objeto físico, sino derechos sobre un objeto físico, como se discutió en los párrafos 4.11-4.12 del marco conceptual de 2018.

FC4.27 En algunas jurisdicciones, el marco conceptual de la Junta se aplica en el sector público y en otros entornos fuera de los mercados financieros, incluido el sector sin fines de lucro. En consecuencia, algunas partes interesadas declararon que la definición de activo debe incluir los recursos que producen beneficios distintos de los flujos de efectivo, por ejemplo, servicios o beneficios sociales o ambientales para la entidad que informa, para otras partes o para la sociedad en general. Del mismo modo, la definición de un pasivo, sugirieron algunas partes interesadas, incluye las obligaciones de transferir tales beneficios así como las obligaciones contraídas con propósitos prudenciales o morales, para cumplir con las expectativas de un grupo más amplio de partes

interesadas o para mantener el apoyo público. Sin embargo, la Junta se enfoca actualmente en entidades con fines de lucro y, por lo tanto, llegó a la conclusión de que la definición de activo debería continuar centrándose en los recursos que tienen el potencial de producir beneficios económicos y que la definición de un pasivo debe seguir centrándose en las obligaciones de transferir un recurso económico.

Enfoque en los derechos (párrafos 4.6-4.13)

FC4.28 Antes de la publicación del marco conceptual 2018, la definición de activo incluía el término 'recurso'. El marco conceptual 2018 utiliza el término 'recurso económico' y define un recurso económico y, por lo tanto, un activo como un derecho. Para ilustrar el efecto de este cambio en el énfasis, el marco conceptual 2018 establece que, para un objeto físico, como un elemento de propiedad, planta y equipo, el recurso económico no es el objeto físico sino un conjunto de derechos sobre ese objeto. Los ejemplos de tales derechos se enumeran en el párrafo 4.11.

FC4.29 Al desarrollar el marco conceptual 2018, la Junta consideró una sugerencia hecha por algunos de los que respondieron al documento de discusión de 2013 y algunos encuestados al proyecto de norma 2015 de que un activo debería definirse como un derecho o recurso, no simplemente como un derecho. Estos encuestados argumentaron que:

- a. algunos activos, por ejemplo, activos tangibles, se describen mejor como recursos en lugar de derechos. El concepto de contabilizar los activos tangibles como un conjunto de derechos es incompatible con la práctica, argumentaron, especialmente cuando ese concepto se combina con la idea de 'desagregar' derechos y reconocerlos como activos separados.
- b. a menos que el marco conceptual explique qué factores determinan la identificación de la unidad de cuenta, sería difícil explicar de manera consistente un único activo que comprende varios derechos, ya sea para reconocer ese activo único como un todo o para reconocer algunos de esos derechos por separado.
- c. un enfoque en los derechos dentro de un conjunto más amplio de derechos presionaría más los criterios de reconocimiento y baja en cuentas y la unidad de cuenta. Las entidades necesitarían hacerse numerosas preguntas para confirmar si existen activos o pasivos nuevos, sin proporcionar ningún beneficio claro a los usuarios de los estados financieros. Estos encuestados argumentaron que el enfoque de derechos ha causado desafíos en el desarrollo de estándares y también en su aplicación, particularmente en relación con las decisiones de baja en cuentas.

FC4.30 La Junta destacó que muchos activos son derechos que se establecen por contrato, legislación o medios similares, por ejemplo, activos financieros, derechos de uso de una máquina arrendada por parte del arrendatario y muchos activos intangibles, como patentes. Es igualmente cierto que la propiedad de un objeto físico surge debido a los derechos conferidos por Ley. Además, aunque difieren en extensión, los derechos conferidos por la plena propiedad legal de un objeto físico y por un contrato para usar un objeto para el 99% (o el 50% o incluso el 1%) de su vida útil son todos derechos de un tipo u otro. Además, debido a diferencias o cambios legales, un conjunto particular de derechos puede constituir propiedad legal completa en una jurisdicción, pero no en otra jurisdicción, o en una fecha, pero no en otra.

FC4.31 Por lo tanto, la Junta no vio ninguna ventaja en la definición de dos tipos de activos separados, uno descrito en los estados financieros como un recurso (por ejemplo, en casos de propiedad legal plena de un objeto físico) y el otro descrito como un derecho (todos otros derechos sobre todo o parte de un recurso). Sin embargo, el marco conceptual 2018 señala en el párrafo 4.12 que describir el conjunto de derechos como el objeto físico a menudo proporcionará una representación fiel de esos derechos de la manera más concisa y comprensible.

Plusvalía

FC4.32 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta no reconsideró las conclusiones de los párrafos FC313 a FC323 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 3 Combinaciones de negocios. Esos párrafos explican lo que constituye el "núcleo" de la plusvalía y establecen que la plusvalía básica cumple con la definición de activo.

FC4.33 Al finalizar el marco conceptual para 2018, la Junta concluyó que incluir en el marco conceptual una referencia a un activo en particular -la plusvalía- no era apropiado. En consecuencia, el marco conceptual 2018 no menciona la plusvalía.

Identificabilidad y separabilidad

FC4.34 La NIC 38 Activos intangibles requiere que un activo intangible sea identificable, a fin de distinguirlo de la plusvalía. La NIC 38 establece que un activo es identificable si es separable de la entidad o surge de derechos contractuales u otros derechos legales. Por lo tanto, al desarrollar el marco conceptual 2018, la Junta analizó si la definición de un activo debería requerir que un activo sea identificable y si esa definición debería requerir que un activo sea separable. La Junta concluyó que si un activo es separable o surge de derechos contractuales u otros derechos legales, es probable que sea más fácil de identificar, medir y describir el activo. Esto puede afectar si el reconocimiento del activo proporcionará información relevante y si es posible representarla fielmente. Sin embargo, la Junta concluyó que la identificabilidad y la separabilidad no deberían formar parte de la definición de activo.

Otras fuentes de valor

FC4.35 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta discutió los elementos, como los conocimientos técnicos, que una entidad obtiene de formas diferentes a las contractuales, la legislación y medios similares. La Junta concluyó que tales elementos pueden ser activos. Consideró si el término "derecho" era lo suficientemente amplio como para captar tales elementos, o si la Junta debería definir un recurso económico por referencia a un "derecho u otra fuente de valor".

FC4.36 La Junta concluyó que la noción de "otras fuentes de valor" era demasiado vaga para ser útil en una definición formal. En cambio, el marco conceptual 2018 explica que el término "derecho" captura no solo los derechos obtenidos por contrato, legislación y medios similares, sino también los derechos obtenidos de otras maneras, por ejemplo, al adquirir o crear conocimientos que no están en el dominio público. El párrafo 4.22 explica además por qué la entidad podría controlar el derecho a utilizar ese conocimiento incluso si ese conocimiento no está protegido por una patente

registrada. Esta explicación del concepto no es nueva, se basa en el material del párrafo 4.12 del marco conceptual de 2010.

Bienes o servicios que se consumen inmediatamente (párrafo 4.8)

FC4.37 el marco conceptual de 2018 aclara que los bienes o servicios que se reciben e inmediatamente se consumen crean un derecho momentáneo a obtener los beneficios económicos producidos por esos bienes o servicios. Ese derecho existe momentáneamente hasta que se consuman los bienes o servicios, en cuyo punto el consumo se reconoce como un gasto. Esto es consistente con el IFRS 2 basado en el pago basado en acciones, que trata los servicios de los empleados recibidos como un activo que se consume de inmediato.

Beneficios económicos disponibles para todas las demás partes (párrafo 4.9)

FC4.38 el marco conceptual de 2018 explica que si los derechos están disponibles para todas las otras partes sin un costo significativo, esos derechos generalmente no son activos para las entidades que los tienen. La Junta incluyó esta explicación en el marco conceptual de 2018 para aclarar que definir un activo como un derecho no obligaría a las entidades a identificar y reconocer como activos sus tenencias de una variedad posiblemente grande de derechos.

FC4.39 Hay varias formas de explicar por qué los derechos disponibles para todas las demás partes generalmente no son activos de una entidad en particular. Una razón podría ser que tales derechos, por ejemplo, los derechos de paso públicos sobre la tierra, no tienen el potencial de producir para esa entidad beneficios económicos más allá de los disponibles para todas las otras partes. Una razón alternativa o adicional podría ser que tales derechos no están controlados por la entidad: la entidad no puede denegar a otras partes el acceso a los beneficios económicos que puedan derivarse de esos derechos.

Control (párrafos 4.19 a 4.25)

FC4.40 el marco conceptual de 2018 mantuvo en la definición de activo el requisito de que el recurso "sea controlado por la entidad". También introdujo una definición de control. La Junta construyó esa definición sobre las definiciones de control en la NIIF 15 Ingresos de contratos con clientes, que define el control de un activo, y en la NIIF 10 Estados financieros consolidados, que define el control de una entidad. [19] Aunque las definiciones en estas normas difieren, se basan en los mismos conceptos básicos: que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso del activo (o de la entidad) y obtener beneficios económicos (o rendimientos). El marco conceptual 2018 utiliza el concepto de control tanto en la definición de un activo como en su descripción del control de una matriz de sus subsidiarias.

Riesgos y recompensas de la propiedad

FC4.41 La Junta consideró si la definición de activo debe incorporar la noción de exposición a los riesgos y recompensas de la propiedad. Algunos estándares identifican esa exposición (o la noción relacionada de la exposición a los retornos variables) como un aspecto de control o un indicador de control:

- a. La NIIF 10 establece que "un inversor controla una participada cuando está expuesta, o tiene derechos, a rendimientos variables de su participación en la participada y tiene la capacidad de afectar esos rendimientos a través de su poder sobre la participada".
- b. La NIIF 15 establece que uno de los indicadores de que el control de un activo ha sido transferido a un cliente es que "el cliente tiene los riesgos y beneficios significativos de la propiedad del activo". Los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIIF 15 explican que la exposición a los riesgos y recompensas de la propiedad de un activo puede indicar control.

FC4.42 el marco conceptual de 2018 explica en términos generales la relación entre el control y la exposición a los riesgos y recompensas de la propiedad. Sin embargo, en lugar de utilizar la frase "riesgos y recompensas de la propiedad", el marco conceptual 2018 se refiere a "exposición a variaciones significativas en la cantidad de beneficios económicos" (véase el párrafo 4.24).

Sugerencias rechazadas

FC4.43 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta consideró y rechazó otros cambios sugeridos a la definición y el tratamiento del control:

- a. una sugerencia para excluir una referencia al control de la definición de un activo porque está implícito en la definición de un recurso económico como un derecho que la entidad controla el recurso. La Junta acordó que esto está implícito en la definición de un recurso económico, pero decidió que referirse explícitamente al control es una forma útil de estructurar la definición y la orientación de apoyo.
- b. una sugerencia de que el requisito de control exista debe ser un criterio de reconocimiento, en lugar de parte de la definición de un activo. Algunas partes interesadas argumentaron que este enfoque separaría dos preguntas que son independientes entre sí (a saber: ¿existe un activo y a quién pertenece el activo?). La Junta no movió la referencia al control a los criterios de reconocimiento de activos porque tal medida no cambiaría los activos que serían reconocidos y porque la Junta no identificó problemas en la práctica que serían abordados por dicho movimiento.
- c. una sugerencia de que la Junta debería enmendar la definición de control para referirse a "sustancialmente todos" los beneficios económicos. La Junta observó que la referencia a "sustancialmente todos" los beneficios económicos sería redundante y posiblemente confusa si una entidad solo reconoce los derechos que controla. Por ejemplo, si una entidad controla el derecho a obtener el 20% de los beneficios económicos de un edificio, su activo es el derecho a obtener el 20% de los beneficios económicos del edificio. La entidad no necesitaría el derecho de obtener todos, o incluso sustancialmente todos, los beneficios económicos del edificio porque su activo no es un derecho sobre todo el edificio. La cuestión de si se debe incluir un umbral como "sustancialmente todo" puede surgir al desarrollar estándares, por ejemplo, si un estándar requiere que una entidad contabilice un grupo de derechos como un único activo (una sola unidad de cuenta).

Definición de un pasivo (párrafos 4.26-4.47)

FC4.44 el marco conceptual de 2018 define un pasivo como una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de eventos pasados. Los principales cambios de la definición anterior son los siguientes:

- a. eliminación de la referencia a una salida esperada de beneficios económicos. Por las razones discutidas en los párrafos FC4.8 a FC4.14, esa referencia fue reemplazada por una guía de respaldo que explica que una obligación de transferir un recurso económico debe tener el potencial de requerir que la entidad transfiera un recurso económico a otra parte (ver párrafo 4.37).
- b. sustitución de la frase "recursos que incorporan beneficios económicos" por el nuevo término definido "recurso económico" (véanse los párrafos FC4.6 a FC4.7).

FC4.45 Como se menciona en el párrafo FC0.15, el marco conceptual de 2018 no aborda la clasificación de instrumentos financieros con características tanto de pasivo como de patrimonio. La Junta está explorando cómo distinguir los pasivos del patrimonio en su proyecto de investigación sobre instrumentos financieros con características de patrimonio. Si es necesario, el marco conceptual se actualizará como un posible resultado de ese proyecto. Al finalizar el marco conceptual 2018, la Junta buscó no agregar nuevos conceptos y nuevas pautas que pueda necesitar volver a visitar después de ese proyecto de investigación.

FC4.46 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta concluyó que para que exista una obligación, se deben cumplir tres criterios:

- a. la entidad tiene una obligación (véanse los párrafos FC4.47 a FC4.61);
- b. la obligación es transferir un recurso económico (véanse los párrafos FC4.62 a FC4.63); y
- c. la obligación es una obligación presente que existe como resultado de eventos pasados (véanse los párrafos FC4.64 a FC4.68).

Obligación (párrafos 4.28-4.35)

FC4.47 Al aplicar la definición anterior de pasivo, generalmente se aceptaba que una entidad tiene una obligación presente de transferir un recurso económico cuando esa obligación es incondicional y legalmente exigible; en tales situaciones, la entidad claramente no tiene la capacidad de evitar la transferencia. Sin embargo, en algunas otras situaciones, una entidad tiene cierta capacidad limitada para evitar una transferencia futura. Tanto al desarrollar estándares como al aplicarlos, surgieron problemas porque no estaba claro cuán limitada debe ser esa capacidad para que una entidad tenga una "obligación presente".

FC4.48 el marco conceptual de 2018 define una obligación como un deber o una responsabilidad, como lo hizo el marco conceptual de 2010. Sin embargo, para aclarar el significado del término "obligación", el marco conceptual 2018 establece que una entidad tiene una obligación si tiene un deber o responsabilidad que no tiene la capacidad práctica de evitar.

Sin capacidad práctica para evitar (párrafos 4.29-4.34)

FC4.49 La Junta desarrolló el criterio de "no hay posibilidad práctica de evitar" al considerar los problemas que surgen cuando:

- a. una entidad no tiene una obligación legalmente exigible de transferir un recurso económico, pero su capacidad para evitar la transferencia está limitada por sus prácticas consuetudinarias, políticas publicadas o declaraciones específicas (tales obligaciones a veces se denominan 'obligaciones constructivas'); o
- b. ya existe un requisito para que una entidad transfiera un recurso económico, pero el resultado de ese requerimiento está condicionado a la acción que la propia entidad pueda tomar.

BC4.50 Aunque El documento de discusión de 2013 consideró esas dos situaciones por separado, algunos encuestados señalaron que los problemas subyacentes son similares en ambas situaciones: la capacidad de la entidad para evitar una transferencia es limitada. En el marco conceptual 2018, el criterio de "no hay posibilidad práctica de evitar" se aplica en ambas situaciones. Sin embargo, los factores utilizados para evaluar si una entidad tiene la capacidad práctica de evitar una transferencia particular dependerán de la naturaleza del deber o la responsabilidad de la entidad y se considerarían al desarrollar estándares.

FC4.51 Diferentes estándares requieren diferentes enfoques a situaciones en las que una entidad puede evitar una transferencia de recursos económicos a través de su acción futura. La Junta identificó tres puntos de vista aplicados en ese momento en las normas para determinar cuándo ha surgido una obligación presente de transferir un recurso económico:

- a. Vista 1: una entidad no debe tener la capacidad de evitar la transferencia futura. Por ejemplo, la NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, tal como se había interpretado en los gravámenes de CINIIF 21, exigía que para que exista una obligación presente, la entidad no debe tener la capacidad, ni siquiera en teoría, de evitar la transferencia futura.
- b. Vista 2: una entidad no debe tener ninguna capacidad práctica para evitar la transferencia futura. Por ejemplo, la NIC 34 Información Financiera Intermedia especificó que, si un arrendamiento proporciona pagos de arrendamiento variable en función de que la entidad alcance un nivel específico de ventas anuales, puede surgir una obligación antes de que se haya alcanzado ese nivel si se espera alcanzar ese nivel y por lo tanto, la entidad no tiene otra alternativa realista que hacer los pagos futuros del arrendamiento.
- c. Ver 3: no debe haber límites en la capacidad de una entidad para evitar la transferencia futura. Es suficiente que, como consecuencia de un evento pasado, la entidad tenga que transferir un recurso económico si se cumplen otras condiciones. Por ejemplo, la NIC 19 Beneficios a los empleados exige que se reconozca un pasivo por los beneficios que están condicionados a un empleo futuro (beneficios no devengados) si dichos beneficios se otorgan a cambio del servicio que ya proporcionaron los empleados. La NIC 19 no requiere que una entidad evalúe si tiene la capacidad práctica de evitar pagar esos beneficios.

FC4.52 En el marco conceptual de 2018, la Junta adoptó el Vista 2 por los siguientes motivos:

- a. la Junta rechazó la Vista 1 porque cuando una entidad tiene la capacidad teórica de evitar la transferencia de un recurso económico pero no tiene la capacidad práctica de evitar esa

transferencia, omitiendo de una lista de obligaciones de la entidad el requisito de realizar esa transferencia excluiría la información que muchos usuarios de los estados financieros encontrarían útil. Esa omisión pondría demasiado énfasis en la forma legal y no tendría suficiente peso en representar fielmente el contenido de las obligaciones que, en la práctica, son tan vinculantes como las obligaciones jurídicamente exigibles. Además, si una entidad tiene el derecho teórico de tomar medidas que eviten una obligación, pero no tiene ninguna capacidad práctica para ejercer ese derecho, esa obligación vincula a la entidad tan efectivamente como si no tuviera ese derecho teórico.

- b. la Junta rechazó la Vista 3 porque el término "obligación" implica cierto límite en la capacidad de la entidad para evitar la transferencia de un recurso económico.

FC4.53 La Junta rechazó una sugerencia hecha por varias partes interesadas para aplicar un umbral basado en la probabilidad de salidas futuras. Aquellos que respondieron sugirieron que se debe considerar que una entidad tiene una obligación si fuera probable o, tal vez, razonablemente cierto que la entidad transferiría un recurso económico. Argumentaron que dicho umbral proporcionaría la medida más relevante de los gastos en el período. Sin embargo, en el marco conceptual 2018, la definición de pasivo se enfoca en la existencia de una obligación por los motivos establecidos en los párrafos FC4.9 (a), BC4.52 (b) y BC4.94 (d). La orientación de apoyo se centra en lo que una entidad está obligada a hacer, no en la probabilidad de los posibles resultados.

Interpretando "ninguna capacidad práctica para evitar"

FC4.54 La Junta concluyó que los factores utilizados para evaluar si una entidad tiene la capacidad práctica de evitar una transferencia en particular deberían depender de la naturaleza del deber o la responsabilidad de la entidad. Aplicar el criterio de "ninguna capacidad práctica para evitar" requerirá juicio. Algunas partes interesadas manifestaron su preocupación de que permitir que los preparadores de los estados financieros apliquen este criterio conduciría a prácticas diversas y que en algunas circunstancias las entidades reconocerían un pasivo cuando, en opinión de algunos de estos interesados, la entidad no tenga una obligación genuina. Sin embargo, la Junta observó que los preparadores de los estados financieros raramente son requeridos para aplicar ese criterio sin más requisitos y orientación. La Junta, si es necesario, desarrollará una guía sobre la aplicación de ese criterio a casos particulares a medida que desarrolla estándares.

FC4.55 El párrafo 4.34 del marco conceptual de 2018 se refiere a acciones que tendrían consecuencias económicas significativamente más adversas que una transferencia de recursos económicos como un ejemplo de cuando una entidad puede no tener la capacidad práctica de evitar una transferencia. Esto pretende significar no solo que sería económicamente ventajoso realizar la transferencia. Por el contrario, las consecuencias económicas adversas de no realizar la transferencia son tan graves que la entidad no tiene la capacidad práctica de evitar la transferencia. Aunque la entidad tiene el derecho teórico de evitar la transferencia, no tiene la capacidad práctica de ejercer ese derecho.

Terminología

FC4.56 La Junta consideró si frases como las siguientes podrían ser más fáciles de interpretar que "ninguna posibilidad práctica de evitar":

- a. "ninguna alternativa realista"; o
- b. "poca o ninguna discreción (en la práctica) para evitar".

BC4.57 Estas dos frases tienen un significado similar a "ninguna capacidad práctica para evitar". La Junta eligió la frase "ninguna capacidad práctica para evitar" porque transmite de la manera más efectiva la necesidad de identificar lo que una entidad está obligada a hacer, en lugar de centrarse en el resultado probable. Además, refleja el término "capacidad práctica", que se aplica en algunas normas al evaluar si una entidad controla un activo, y el término "capacidad presente" utilizado para un fin similar en los párrafos 4.20 y 4.22 del marco conceptual de 2018.

FC4.58 Algunos estándares desarrollados antes del marco conceptual de 2018 usan el término "obligación implícita" para referirse a algunas circunstancias que dan lugar a una obligación o el término "compulsión económica" para referirse a algunas circunstancias que no dan lugar a ninguna obligación. El marco conceptual 2018 no utiliza esos términos para distinguir las circunstancias cuando existe una obligación de circunstancias en las que no existe una obligación porque la Junta concluyó que esos términos no han resultado útiles para ese propósito y no son necesarios.

Una obligación para una parte es un derecho para otra parte

FC4.59 El párrafo 4.30 del marco conceptual de 2018 establece que si una parte tiene la obligación de transferir un recurso económico, se deduce que otra parte (o partes) tiene derecho a recibir ese recurso económico. La Junta decidió que esta declaración ayudaría a las entidades a aplicar la definición de pasivo porque a veces puede ser más fácil identificar si esa otra parte (o partes) tiene un derecho que identificar si la primera parte tiene una obligación.

FC4.60 La Junta consideró si otra parte tiene algún activo que controla si la obligación de la entidad que informa no es legalmente exigible pero surge de las prácticas habituales de la entidad que informa, declaraciones publicadas o declaraciones específicas, o está condicionada a las acciones futuras de la entidad. La Junta concluyó que la contraparte controla un activo en tales casos. De acuerdo con el párrafo 4.23, si una entidad es la parte que obtendrá los beneficios económicos producidos por un recurso económico, esa entidad controla el recurso económico.

FC4.61 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta discutió si las obligaciones ambientales son una excepción al principio general de que para cada obligación existe un derecho correspondiente a recibir el recurso económico. Llegó a la conclusión de que, en el caso de tales obligaciones, un derecho correspondiente es controlado por la sociedad en general: las personas que viven en el área. Tienen derecho a recibir los servicios necesarios para restaurar su entorno. Por lo tanto, el marco conceptual 2018 no identifica ninguna excepción al principio general.

Transferencia de un recurso económico (párrafos 4.36-4.41)

FC4.62 el marco conceptual de 2018 establece que el segundo criterio para un pasivo es que la obligación debe tener el potencial de requerir que la entidad transfiera un recurso económico. Los párrafos FC4.8 a FC4.14 explican por qué la Junta reemplazó la noción de que se espera una salida

de recursos con el concepto de que un pasivo tiene el potencial de requerir una transferencia de un recurso económico.

FC4.63 La obligación de transferir un recurso económico si se produce un evento futuro incierto especificado tiene el potencial de requerir una transferencia de un recurso económico y, por lo tanto, puede dar lugar a un pasivo. Ese sería el caso si la obligación es una obligación presente que ha surgido como resultado de los eventos pasados discutidos en los párrafos FC4.64 a FC4.68. Tales obligaciones a veces se denominan "obligaciones dispuestas para el pago". El marco conceptual 2018 no usa ese término porque la Junta lo consideró innecesario.

Obligación presente como resultado de eventos pasados (párrafos 4.42-4.47)

FC4.64 La definición de pasivo en el marco conceptual 2010 exigía que la obligación presente fuera el resultado de eventos pasados, pero no especificaba cómo identificar qué evento resulta en la creación de una obligación presente (a veces denominado "evento obligatorio"). El marco conceptual 2018, sin embargo, explica cómo interpretar la frase "como resultado de eventos pasados".

FC4.65 Algunas obligaciones surgen de un solo evento de obligación, por ejemplo, recibir bienes. Otras obligaciones se acumulan con el tiempo a través de un evento de obligación continua, por ejemplo, llevar a cabo una actividad continua.

FC4.66 En algunos casos, una cadena de eventos crea una obligación. Por ejemplo, puede surgir una obligación si se alcanza un umbral mínimo en un período (como una cantidad mínima de ingresos, un número mínimo de empleados o una cantidad mínima de activos) y si la entidad que informa aún está operando en una fecha posterior específica. En tales casos, identificar cuál de esos eventos (que alcanza el umbral u opera en la fecha especificada) es el evento obligatorio puede ser particularmente difícil. Si la definición de obligaciones abarca solo obligaciones incondicionales (Vista 1 discutida en el párrafo FC4.51 (a)), la referencia explícita a un evento pasado, podría decirse que ha sido redundante. Esto se debe a que en la Vista 1 el evento obligatorio sería el evento que hace que la obligación sea incondicional. En el ejemplo dado en este párrafo, ese evento está operando en la fecha posterior especificada.

FC4.67 Sin embargo, la Junta adoptó un enfoque más amplio de "no hay posibilidad práctica de evitar" (Vista 2 discutida en el párrafo FC4.51 (b)). Al aplicar este concepto, una entidad puede tener una obligación si solo se han producido algunos de los eventos en la cadena: una entidad podría tener una obligación si no tiene la capacidad práctica de evitar los eventos que aún no se han producido. Por lo tanto, es importante explicar cuál de los eventos en la cadena debe haber ocurrido para que una entidad tenga una obligación presente 'como resultado de eventos pasados'.

FC4.68 La Junta concluyó que el concepto 'como resultado de eventos pasados' significa que:

- a. una entidad ha obtenido beneficios económicos o tomado una acción.
- b. como consecuencia, la entidad tendrá que transferir un recurso económico que de otro modo no habría tenido que transferir. La actividad aumenta la magnitud de los recursos económicos que la entidad tendrá o tendrá que transferir.

Activos y pasivos

Transacciones no recíprocas (de no intercambio)

FC4.69 La Junta consideró si el marco conceptual de 2018 debería discutir explícitamente los activos y pasivos que surgen en transacciones no recíprocas, por ejemplo, donaciones, impuestos sobre la renta y otros impuestos y gravámenes. Señaló que la orientación en el marco conceptual 2018 se había desarrollado sin asumir que todas las transacciones son intercambios recíprocos. De hecho, se desarrolló cierta orientación, en particular, la orientación que respalda la definición de pasivo, prestando mucha atención a las transacciones no recíprocas.

FC4.70 La Junta concluyó que su orientación que respalda las definiciones de un activo y un pasivo es igualmente adecuada para las transacciones de intercambio recíproco y las transacciones no recíprocas. En ambos casos, el punto de partida es identificar los derechos y obligaciones que surgen de la transacción. Por lo tanto, el marco conceptual 2018 no contiene guías que aborden específicamente las transacciones no recíprocas.

Pasivos contingentes y activos contingentes

FC4.71 el marco conceptual 2018 no utiliza los términos 'pasivo contingente' y 'activo contingente'. En la NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, desarrollada antes del marco conceptual de 2018, el término 'pasivo contingente' se usa como una etiqueta colectiva que abarca tres categorías de elementos que no cumplen con los criterios de reconocimiento de esa norma:

- la primera categoría es "obligaciones posibles" cuya existencia es incierta y se confirmará solo por la ocurrencia o no ocurrencia de eventos futuros inciertos que no están totalmente bajo el control de la entidad. Los párrafos 4.35 y 5.14 del marco conceptual de 2018 analizan tales elementos como casos de incertidumbre de existencia – donde no es claro si existe una obligación.
- la segunda categoría es "obligaciones actuales" que surgen de eventos pasados pero que no se reconocen porque no es probable que se requiera una salida de recursos económicos para liquidarlas. Los párrafos 4.37-4.38 y 5.15-5.17 del marco conceptual 2018 analizan estos ítems como casos de pasivos con baja probabilidad de salida de beneficios económicos.
- la última categoría es "obligaciones actuales" que surgen de eventos pasados pero no se reconocen porque su importe no se puede medir con suficiente fiabilidad. Los párrafos 2.19, 2.22 y 5.19-5.23 del marco conceptual 2018 analizan estos ítems como casos de pasivos que están sujetos a un alto nivel de incertidumbre de medición.

FC4.72 El término 'pasivo contingente' no se utiliza en el marco conceptual 2018 porque:

- las tres categorías de elementos abarcados por la definición de la NIC 37 no forman una sola clase natural. Los elementos de la categoría (a) pueden ser pasivos pero están sujetos a incertidumbre de existencia. Los elementos en las categorías (b) y (c) son pasivos, pero pueden

o no reconocerse después de aplicar los criterios de reconocimiento descritos en El capítulo 5 Reconocimiento y baja en cuentas.

- b. los pasivos contingentes no son un elemento adicional de los estados financieros, adicional a los pasivos y el patrimonio. Además, algunos "pasivos contingentes" son pasivos, pero otros no.
- c. de uso común, el término "pasivo contingente" no se utiliza de la misma manera que en la NIC 37. A menudo se refiere a un elemento que puede dar lugar a una salida de recursos económicos si se produce algún evento futuro incierto. Dependiendo de las circunstancias, un evento de obligación podría o no haber ocurrido. Si se ha producido un evento de obligación, el elemento podría ser un pasivo sujeto a incertidumbre de existencia, incertidumbre de resultado, incertidumbre de medición o cualquier combinación de esas incertidumbres. El pasivo puede ser reconocido o no reconocido.

FC4.73 Se aplican consideraciones similares para los "activos contingentes".

Unidad de cuenta (párrafos 4.48-4.55)

FC4.74 Sería imposible establecer requisitos de reconocimiento o una base de medición para un elemento en particular sin seleccionar una unidad de cuenta a la cual se aplican esos requisitos. Del mismo modo, seleccionar una unidad de cuenta sin considerar cómo se aplicarán los requisitos de reconocimiento o medición puede no dar como resultado información útil. Por lo tanto, el marco conceptual 2018 explica que la unidad de cuenta y los requisitos de reconocimiento y medición para un elemento en particular se consideran al mismo tiempo.

FC4.75 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta consideró si la unidad de cuenta para reconocimiento podría diferir de la unidad de cuenta para medición. En opinión de la Junta, es posible que los elementos califiquen para el reconocimiento de manera individual y se midan en grupos. Por ejemplo, una colección de elementos que califican para el reconocimiento de forma individual:

- a. podría medirse como una sola unidad de cuenta al estimar su monto recuperable; o
- b. a veces, como recurso práctico, puede medirse como una cartera.

Por lo tanto, la Junta concluyó que a veces podría ser apropiado seleccionar una unidad de cuenta para el reconocimiento y una unidad de cuenta diferente para la medición.

FC4.76 Las decisiones sobre la unidad de cuenta están vinculadas a las decisiones sobre reconocimiento y medición que se realizan en el desarrollo de estándares. Por lo tanto, la Junta concluyó que las decisiones sobre la selección de una unidad de cuenta deberán tomarse en el desarrollo de estándares, no en el marco conceptual.

FC4.77 el marco conceptual 2018 incluye una discusión de los factores a considerar al determinar qué unidad de cuenta usar. La Junta no clasificó los factores por prioridad porque su importancia relativa depende de las características específicas del elemento que la entidad está contabilizando. Desde el punto de vista de la Junta, no se puede usar una sola clasificación para determinar la unidad de cuenta más útil de manera consistente para una amplia gama de estándares.

Contratos pendientes de ejecución (párrafos 4.56-4.58)

FC4.78 el marco conceptual 2018 proporciona una guía de apoyo revisada y más amplia sobre contratos pendientes de ejecución. Aclara que:

- a. un contrato pendiente de ejecución establece un derecho y una obligación combinados para intercambiar recursos económicos;
- b. ese derecho y obligación combinados para intercambiar recursos económicos son interdependientes y no pueden separarse; y
- c. el derecho y la obligación combinados constituyen un único activo o pasivo.

FC4.79 Aunque algunos interesados expresaron la opinión de que los contratos pendientes de ejecución dan lugar a un derecho (a recibir un recurso económico) y una obligación separada (a transferir un segundo recurso económico), la Junta observó que el derecho y la obligación son altamente interdependientes: el derecho a recibir el primer recurso está condicionado al cumplimiento de la obligación de transferir el segundo recurso y la obligación de transferir el segundo recurso está condicionada a la recepción del primer recurso.

FC4.80 La Junta observó además que incluso si las partes transfieren recursos económicos en diferentes momentos, se produce un intercambio simultáneo en el momento de la primera transferencia. Por ejemplo, una entidad puede tener un contrato para vender productos a un cliente y recibir el pago del cliente en una fecha posterior. Cuando la entidad transfiere los bienes al cliente, recibe simultáneamente el derecho a recibir el pago del cliente. En ese momento, el cliente recibe los bienes y tiene la obligación de pagarlos. El derecho y la obligación conjunta de cada parte de intercambiar recursos económicos se cumplen en el momento de la primera transferencia y se reemplazan en ese momento por un nuevo derecho (en este ejemplo para recibir el pago) u obligación (en este ejemplo para realizar el pago).

FC4.81 Por lo tanto, la Junta concluyó que un contrato pendiente de ejecución contiene un derecho y una obligación combinados para intercambiar recursos económicos, no un derecho a recibir un recurso económico y una obligación separada de transferir otro recurso económico.

FC4.82 La Junta consideró si el derecho combinado y la obligación de intercambiar recursos económicos podrían dar a la entidad que informa tanto un activo separado (un derecho a recursos de intercambio, equivalente a una opción comprada) como un pasivo separado (la obligación de intercambiar recursos, equivalentes a una opción escrita).

FC4.83 Una opción adquirida para intercambiar recursos económicos otorga al titular el derecho de realizar un intercambio o de retirarse del intercambio sin penalización. Por el contrario, el emisor de la opción escrita asume la obligación de realizar el intercambio, si el titular ejerce su derecho. Sin embargo, si una entidad es a la vez titular de una opción adquirida y el emisor de una opción escrita idéntica para el mismo intercambio subyacente de recursos económicos:

- a. el derecho de la entidad bajo su opción de compra de retirarse del intercambio queda anulado por su obligación de cambio si la contraparte ejerce su derecho bajo la opción por escrito de la entidad; y

- b. el derecho de la contraparte bajo la opción por escrito de la entidad de retirarse del mercado se anula por su obligación de cambio si la entidad ejerce su derecho de acuerdo con la opción adquirida.

FC4.84 En consecuencia, si una entidad es tanto el titular de una opción comprada como el emisor de una opción por escrito para la misma bolsa subyacente en los mismos términos, ninguna de las partes tiene derecho a evitar el intercambio de recursos económicos. De ello se desprende que, para un contrato pendiente de ejecución, los términos del contrato prevén un solo resultado: el intercambio se producirá a menos que ambas partes acuerden rescindir el contrato. Además, el derecho y la obligación de la entidad de intercambiar recursos económicos son tan interdependientes que no pueden separarse. Por lo tanto, el contrato no puede separarse en más de un único activo o pasivo. Si el intercambio se realiza en términos que actualmente son favorables para la entidad que informa, el contrato es un activo; si se trata de términos que actualmente son desfavorables, es un pasivo.

FC4.85 Algunos de los que respondieron al proyecto de norma 2015 preguntaron cómo la conclusión de la Junta sobre los contratos pendientes de ejecución podría afectar el tratamiento de los activos y pasivos que surgen en un contrato de arrendamiento o podrían afectar la contabilización de la fecha de negociación de los activos financieros:

- a. como se explica en los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 16 Arrendamientos, en la fecha de inicio, el arrendatario ha obtenido el derecho de usar un activo subyacente por un período de tiempo y el arrendador ha entregado ese derecho haciendo que el activo esté disponible para el uso del arrendatario. Una vez que el arrendador ha cumplido su obligación de entregar ese derecho, el contrato de arrendamiento ya no es un contrato pendiente de ejecución. El arrendatario controla el activo por derecho de uso y tiene un pasivo por los pagos del arrendamiento.
- b. La NIIF 9 Instrumentos Financieros permite la 'contabilización de la fecha de negociación' para una compra o venta 'de forma' regular de un activo financiero. La contabilidad de la fecha de negociación considera que el activo financiero ya se entregó a la fecha del compromiso (operación), en lugar de contabilizar el contrato de compra o venta como un derivado hasta la liquidación. La NIIF 9 permite la contabilización de la fecha de negociación como un método simple y práctico para administrar y registrar transacciones que tienen solo una corta duración. En otras palabras, permitir este método resulta de considerar la restricción de costos: considerar los costos y beneficios relativos de la contabilidad de la fecha de negociación y la fecha de liquidación contable (el otro método permitido por la NIIF 9).

FC4.86 el marco conceptual de 2018 no analiza específicamente el reconocimiento de activos y pasivos contractuales pendientes de ejecución porque no establece requisitos de reconocimiento específicos para ningún otro tipo de activos y pasivos. La Junta establecerá los requisitos de reconocimiento para contratos pendientes de ejecución en el desarrollo de normas de la misma manera que establece los requisitos de reconocimiento para otros activos y pasivos.

FC4.87 A la luz de las inquietudes de las partes interesadas, la Junta consideró si los conceptos revisados sobre contratos pendientes de ejecución podrían dar lugar a que se reconozcan más activos y pasivos derivados de contratos pendientes de ejecución. En muchos casos en la práctica

actual, un activo o pasivo no se reconoce por un contrato pendiente de ejecución. La Junta espera que esto continúe siendo así. Las mismas consideraciones de medición que se aplican a todos los demás activos y pasivos (consulte el capítulo 6 Medición) se aplica también al único activo o pasivo que surge de un contrato pendiente de ejecución. Cuando se aplica una base de medición del costo histórico a un contrato pendiente de ejecución, el contrato generalmente se mide a cero (lo que tiene el mismo efecto práctico que no reconocer el contrato) a menos que sea oneroso. Por ejemplo, el costo histórico de un contrato pendiente de ejecución para la compra de inventarios es cero (suponiendo que no haya costos de transacción) a menos que el contrato sea oneroso.

Informar la sustancia de los derechos y obligaciones contractuales (párrafos 4.59-4.62)

FC4.88 Como se explicó en el párrafo 2.12, el marco conceptual de 2018 establece explícitamente que, para proporcionar una representación fiel de un fenómeno económico, una entidad debe informar el contenido de ese fenómeno. El marco conceptual 2018 incluye conceptos para informar el contenido de los derechos contractuales y las obligaciones contractuales. Esos conceptos se basan en conceptos desarrollados por la Junta en proyectos de establecimiento de normas. La Junta decidió que la inclusión de los conceptos subyacentes en el marco conceptual de 2018 ayudaría a garantizar que estos conceptos se apliquen de manera más uniforme en los estándares.

Definición de patrimonio (párrafos 4.63 a 4.67)

FC4.89 el marco conceptual 2018 continúa:

- a. hacer una distinción binaria entre pasivos y patrimonio;
- b. para definir el patrimonio como el interés residual en los activos de la entidad después de deducir todos sus pasivos; y
- c. no debatir qué formas de presentación y revelación son apropiadas si el patrimonio de una entidad comprende diferentes clases de reclamaciones de patrimonio y diferentes componentes de patrimonio (véanse los párrafos 7.12-7.13).

BC4.90 La Junta consideró si continuar haciendo una distinción binaria entre pasivos y patrimonio es suficiente para proporcionar a los usuarios de los estados financieros información útil sobre las reclamaciones contra la entidad. La limitación inherente de una distinción binaria entre pasivos y capital es que intenta hacer una sola distinción entre las reclamaciones que tienen varias características en diversos grados. Eliminar esa distinción binaria y definir un único elemento para todas las reclamaciones permitiría que la contabilidad de cada tipo de reclamación se determine individualmente para representar sus características específicas. Sin embargo, a menos que todas las reclamaciones se midan directamente, cualquier enfoque necesitaría identificar al menos una clase residual de reclamación que se mediría indirectamente por referencia a los valores en libros de activos y pasivos. Además, no es posible medir todas las reclamaciones directamente sin valorar la entidad completa, lo que va más allá del objetivo declarado de los informes financieros de propósito general. Por lo tanto, dividir las reclamaciones en al menos dos clases es inevitable.

FC4.91 Algunos de los que respondieron al documento de discusión de 2013 sugirieron que la definición directa del patrimonio y la introducción de otro elemento (una tercera clase de reclamación) pueden representar mejor las reclamaciones que tienen algunas características tanto de pasivo como

de patrimonio. Sin embargo, la Junta concluyó que la introducción de otro elemento haría que la clasificación y la contabilidad resultante fueran más complejas. Además, sería necesario determinar si los cambios en esta tercera clase de reclamación deben cumplir con la definición de ingresos o gastos. Por el contrario, un resultado similar a la introducción de un nuevo elemento podría lograrse presentando diferentes clases por separado dentro de los pasivos o dentro del patrimonio.

FC4.92 La Junta explorará más a fondo cómo distinguir los pasivos del patrimonio en su proyecto de investigación sobre Instrumentos financieros con características de patrimonio. Ese proyecto de investigación:

- a. considerará enfoques para distinguir los pasivos del patrimonio, incluidos los enfoques que podrían requerir cambios en las definiciones de pasivo o de patrimonio en el marco conceptual. La Junta utilizará los resultados de ese proyecto cuando decida, a su debido tiempo, si agregará a su agenda activa un proyecto para enmendar los estándares relevantes, el marco conceptual, o ambos. Cualquier decisión de iniciar un proyecto activo requeriría que la Junta siga su debido proceso para agregar un proyecto a su agenda.
- b. es poco probable que dé lugar a cambios en la orientación de apoyo en los párrafos 4.28 a 4.35 que se centra en la identificación de si la entidad que informa tiene la obligación de transferir un recurso económico. Esa guía no fue diseñada para ayudar a distinguir los pasivos del patrimonio (véase el párrafo FC4.45).

Definiciones de ingresos y gastos (párrafos 4.68-4.72)

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

FC4.93 el marco conceptual 2010 definió los ingresos y gastos en términos de cambios en activos y pasivos. Algunos encuestados en el documento de discusión de 2013 cuestionaron este enfoque. Argumentaron que da primacía indebida al estado de situación financiera sobre el estado (o estados) de rendimiento financiero y no reconocen suficientemente la importancia de contabilizar las transacciones en el (los) estado (s) de rendimiento financiero o de correlacionar los ingresos y gastos.

FC4.94 La Junta no estuvo de acuerdo con estos argumentos y concluyó que:

- a. es incorrecto suponer que la Junta se centra exclusiva o principalmente en el estado de situación financiera. Los estados financieros están destinados a proporcionar información sobre la situación financiera de una entidad y su desempeño financiero (véase el párrafo 3.3). Por lo tanto, al tomar decisiones sobre el reconocimiento, la medición y la presentación y revelación, la Junta considera si la información resultante proporciona información útil sobre la situación financiera de una entidad y su desempeño financiero. La Junta no ha designado un tipo de información, sobre la situación financiera o sobre el desempeño financiero, como el enfoque principal de los informes financieros.
- b. la información sobre transacciones es relevante para los usuarios de los estados financieros. Por lo tanto, gran parte de los informes financieros actualmente se basan en transacciones y continuarán siéndolo.

- c. las transacciones que resultan en ingresos y gastos también causan cambios en los activos y pasivos. En consecuencia, la identificación de ingresos y gastos conduce necesariamente a identificar qué activos y pasivos han cambiado. La Junta y otros emisores de normas han descubierto durante muchos años que es más efectivo, eficiente y riguroso definir activos y pasivos primero y definir ingresos y gastos como cambios en los activos y pasivos, en lugar de tratar de definir los ingresos y los gastos primero y luego describir los activos y pasivos como subproductos del reconocimiento de ingresos y gastos.
- d. las definiciones de un activo y un pasivo no son meramente tecnicismos contables. Se refieren a fenómenos económicos reales (recursos económicos y obligaciones para transferir recursos económicos). Un estado de situación financiera que muestre activos, pasivos y capital proporciona a los usuarios información más relevante y comprensible sobre la situación financiera de una entidad que un simple resumen de los montos que han surgido como subproductos de un proceso de emparejamiento o correlación de ingresos y gastos. Esas cantidades no representan necesariamente los fenómenos económicos.
- e. un enfoque basado en la comparación de ingresos y gastos no define el período al que se refieren los ingresos y gastos. Como se explica en el párrafo 5.5 del marco conceptual de 2018, si los ingresos y los gastos se relacionan entre sí, a menudo se reconocerán simultáneamente debido a cambios simultáneos en los activos y pasivos relacionados. Sin embargo, la intención de correlacionar los ingresos y gastos no justifica el reconocimiento en el estado de situación financiera de los elementos que no cumplen con las definiciones de un activo o un pasivo.

FC4.95 La Junta observó que no se habían identificado problemas importantes con las definiciones de ingresos y gastos. Por lo tanto, los únicos cambios realizados en el marco conceptual 2018 fueron los necesarios para hacer que las definiciones de ingresos y gastos sean consistentes con las definiciones revisadas de un activo y un pasivo.

Tipos de ingresos y gastos

BC4.96 Gran parte de la discusión sobre ingresos y gastos en el marco conceptual 2010 se relacionó con su presentación y revelación. La presentación y la revelación se analizan en el capítulo 7 Presentación y revelación del marco conceptual 2018. El resto de la discusión en el marco conceptual 2010 se refirió a varios tipos de ingresos y gastos, por ejemplo, ingresos, ganancias y pérdidas. Ese material no fue incluido en el marco conceptual 2018. El material se incluyó originalmente para enfatizar que los ingresos incluyen ingresos de actividades ordinarias y ganancias y que los gastos incluyen las pérdidas. La Junta decidió que ese énfasis ahora es innecesario y la implicación de que el marco conceptual define subclases de ingresos y gastos no es útil. La Junta no espera que la eliminación de ese material cause ningún cambio en la práctica.

Otras posibles definiciones

FC4.97 Al desarrollar el marco conceptual 2018, la Junta consideró si se deben definir como elementos de los estados financieros las contribuciones de los tenedores de las reclamaciones del patrimonio y las distribuciones a los tenedores de los títulos de patrimonio, y las entradas y salidas de efectivo. Debido a que la Junta concluyó que la ausencia de tales definiciones no había causado problemas importantes, no incluyó tales definiciones en el marco conceptual de 2018.

CAPÍTULO 5 RECONOCIMIENTO Y BAJA EN CUENTA

Reconocimiento BC5.1

Pertinencia BC5.12

Incertidumbre de existencia BC5.13

Baja probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos BC5.15

Representación fiel BC5.21

Baja en cuenta BC5.23

Reconocimiento (párrafos 5.6-5.25)

FC5.1 Los criterios de reconocimiento en el marco conceptual de 2010 establecen que una entidad reconoce un elemento que cumple con la definición de un elemento si:

- a. es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con el elemento fluya hacia o desde la entidad; y
- b. el elemento tiene un costo o valor que puede medirse con fiabilidad.

BC5.2 Los criterios de reconocimiento crearon los siguientes problemas:

- a. algunos estándares desarrollados antes del marco conceptual de 2018 aplicaban un criterio de reconocimiento de probabilidad, pero no lo usaban de manera consistente. Utilizaron diferentes umbrales de probabilidad que incluían "probable", "más probable que no", "prácticamente seguro" y "razonablemente posible".
- b. La aplicación del criterio de probabilidad a algunas preguntas de reconocimiento podría llevar a la pérdida de información relevante o a una representación engañosa de la situación financiera o el desempeño financiero de la entidad. Por ejemplo, aplicar el criterio podría evitar el reconocimiento de algunos instrumentos financieros derivados. Además, podría dar lugar a que se reconozca una ganancia para una transacción cuando no se haya producido ganancia económica. Por ejemplo, supongamos que, a cambio de recibir efectivo, una entidad incurre en una obligación de pagar una cantidad fija si ocurre algún evento poco probable en el futuro. Si el pasivo no se reconoce porque una salida de beneficios económicos no se considera probable cuando la entidad recibe el efectivo, la entidad reconocerá una ganancia inmediata en ese momento. Para evitar tales problemas, algunos estándares desarrollados antes del marco conceptual 2018, por ejemplo, IFRS 9 Instrumentos Financieros, se han aplicado sin criterio de reconocimiento de probabilidad.
- c. la referencia a la fiabilidad no estaba clara y podría dar lugar a resultados inapropiados. Aunque la fiabilidad se identificó como una característica cualitativa en el Marco de 1989, en el marco conceptual de 2010, el término "fiabilidad" ya no se utilizaba para referirse a una característica cualitativa y no se definió (véanse los párrafos FC2.21 a FC2.31). En la práctica, una medida "confiable" generalmente se interpreta como una con un nivel tolerable de incertidumbre de medición y quizás también como verificable y libre de error. Por lo tanto, un criterio de reconocimiento que se refiere a la medición confiable podría interpretarse como que se prohíbe el reconocimiento de cualquier elemento que tenga un alto nivel de incertidumbre de medición, incluso si el reconocimiento de dicho elemento proporcionaría información útil.

FC5.3 el marco conceptual de 2018 establece que un activo o pasivo se reconoce solo si dicho reconocimiento brinda a los usuarios de los estados financieros información útil, a saber:

- a. información relevante sobre el activo o pasivo y sobre cualquier ingreso, gasto o cambio resultante en el patrimonio; y
- b. una representación fiel del activo o pasivo y de cualquier ingreso, gasto o cambio en el patrimonio neto resultante.

FC5.4 Los enfoques en el marco conceptual 2010 y el marco conceptual 2018 tienen objetivos similares, pero buscaron alcanzarlos por diferentes significados:

- a. el marco conceptual de 2010 estableció filtros prácticos, pero subjetivos, para los casos en los que no es probable que el reconocimiento proporcione información con las características cualitativas de la información financiera útil. Esos filtros se refieren a la probabilidad y confiabilidad.
- b. el marco conceptual 2018 se refiere directamente a las características cualitativas y luego proporciona orientación sobre cómo aplicarlas. Esa guía explica cuándo el reconocimiento puede producir información que carece de esas características cualitativas, incluidos algunos (aunque no necesariamente todos) casos en los que la aplicación del marco conceptual 2010 podría haber llevado a la conclusión de que no es probable un flujo de beneficios económicos o que no es posible.

FC5.5 La Junta consideró si el marco conceptual de 2018 debería incluir una presunción (o principio general) de que cada elemento que cumpla con la definición de activo o pasivo sea reconocido. Esto hubiera significado que si la Junta hubiera decidido que el reconocimiento de un elemento en particular no proporcionaría información útil, habría tenido que incluir una excepción a este principio en normas particulares.

FC5.6 La Junta rechazó ese enfoque porque espera que en algunas circunstancias continúe concluyendo que reconocer activos particulares o pasivos particulares no proporcionará información útil o que los costos de reconocerlos excederían los beneficios de hacerlo. Para ser útil a la Junta, el marco conceptual debe brindar orientación sobre cómo abordar las decisiones sobre el establecimiento de requisitos de reconocimiento en las normas. Una presunción o principio general de que cada ítem que cumpla con la definición de activo o pasivo debe ser reconocido sería demasiado restrictivo y no proporcionaría tal orientación.

FC5.7 Algunas partes interesadas expresaron su preocupación por el hecho de que el enfoque ahora incluido en el marco conceptual de 2018 no proporcionaría suficiente orientación porque es demasiado abstracto y subjetivo. Estas partes interesadas sugirieron que la Junta necesita criterios de reconocimiento más concretos y sólidos para garantizar que desarrolle estándares con requisitos consistentes que resulten en información útil.

FC5.8 Al considerar esa preocupación, la Junta observó que el marco de 1989 y el marco conceptual de 2010 también establecen criterios abstractos y subjetivos: probabilidad y confiabilidad. El enfoque revisado en el marco conceptual 2018 está vinculado directamente con las características cualitativas de la información financiera útil y proporciona una orientación más clara y más desarrollada que el enfoque anterior. En opinión de la Junta, establecer criterios de reconocimiento más rígidos en el marco conceptual no ayudaría a la Junta a establecer requisitos de reconocimiento en las normas que resulten en información útil para los usuarios de los estados financieros a un costo que no exceda los beneficios.

FC5.9 Algunas partes interesadas no estaban de acuerdo con el enfoque revisado del reconocimiento porque les preocupaba que pudiera aumentar la gama de activos y pasivos reconocidos.

FC5.10 Al desarrollar los criterios de reconocimiento revisados, la Junta se propuso desarrollar herramientas que lo ayudaran a basar sus decisiones en un conjunto de principios más coherente. No tenía el objetivo de aumentar o disminuir el rango de activos y pasivos reconocidos. Los párrafos FC5.15 a FC5.20 proporcionan las respuestas de la Junta a preocupaciones específicas en relación con situaciones en las que la probabilidad de entradas o salidas de beneficios económicos es baja y los párrafos FC5.21 a FC5.22 proporcionan las respuestas de la Junta a preocupaciones específicas en relación con la medición incertidumbre.

FC5.11 Además, la Junta observó que, como se explica en el párrafo SP1.2 del marco conceptual 2018, el marco conceptual no anula los requisitos de las normas, por lo que la revisión de los criterios de reconocimiento de 2018 no afectará la forma en que los preparadores de los estados financieros aplican los criterios de reconocimiento desarrollados en las normas emitidas antes del marco conceptual 2018.

Relevancia (párrafos 5.12-5.17)

FC5.12 La guía que respalda los criterios de reconocimiento revisados proporciona ejemplos de factores que pueden indicar cuando el reconocimiento de un activo o pasivo puede no proporcionar a los usuarios de los estados financieros información relevante. Dos de esos factores se relacionan con casos en los que:

- a. no está claro si existe un activo o pasivo (véanse los párrafos FC5.13 a FC5.14); o
- b. existe un activo o un pasivo, pero la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja (véanse los párrafos FC5.15 a FC5.20).

Incertidumbre de la existencia (párrafo 5.14)

FC5.13 A veces es incierto si existe un activo o pasivo (incertidumbre de existencia). La Junta concluyó que es útil considerar la incertidumbre de la existencia por separado de la incertidumbre de los resultados y separadamente de la incertidumbre de la medición. Aunque la incertidumbre de la existencia puede contribuir a la incertidumbre de los resultados y la incertidumbre de medición, conceptualmente es diferente y podría afectar las decisiones de reconocimiento de manera diferente. Distinguir los diferentes tipos de incertidumbre hace que sea más fácil decidir qué información es más probable que sea relevante para los usuarios de los estados financieros y cómo proporcionar esa información de manera que proporcione una representación fiel.

FC5.14 el marco conceptual de 2018 no proporciona una guía detallada sobre cómo considerar la incertidumbre de la existencia al tomar decisiones de reconocimiento porque el enfoque apropiado dependerá de los hechos y las circunstancias.

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

FC5.15 Muchos de los que respondieron tanto al documento de discusión de 2013 como al proyecto de exposición de 2015 argumentaron que los criterios de reconocimiento deberían seguir refiriéndose a la probabilidad. Ellos argumentaron que:

- a. el criterio de probabilidad ha demostrado ser una forma práctica de aplicar las características cualitativas. La orientación de apoyo propuesta sobre los elementos con una baja probabilidad de generar un flujo de beneficios económicos no era lo suficientemente clara y generaría dudas e incoherencias.
- b. la eliminación del criterio de probabilidad, en combinación con la eliminación de la referencia a "esperado" de las definiciones de un activo y un pasivo, podría dar lugar a requisitos para que las entidades reconozcan más activos y pasivos con una baja probabilidad de entradas o salidas de activos, beneficios económicos. El reconocimiento de tales activos y pasivos no proporcionaría información útil. Además, los preparadores de los estados financieros podrían tener que buscar extensamente los derechos y obligaciones. (La supresión de la noción de flujo "esperado" se trata en los párrafos FC4.8 a FC4.14).
- c. si se reconocieron los activos y pasivos con una baja probabilidad de entradas y salidas futuras, es posible que tengan que medirse en cantidades basadas en el valor esperado. Dicha medición es difícil y supone una carga para los preparadores de los estados financieros. A veces, proporcionar información sobre el rango y la distribución de los posibles resultados es más útil que proporcionar una medida basada en el valor esperado. Tales medidas pueden proporcionar una ilusión de precisión que no existe.

FC5.16 Algunos encuestados sugirieron aplicar un filtro de probabilidad para algunos activos o pasivos (por ejemplo, para patentes o investigación y desarrollo), pero no para todos (por ejemplo, no para activos financieros derivados), o para algunas transacciones, pero no para otras (por ejemplo, no para la adquisición de un activo por efectivo). Esos encuestados sugirieron que no es razonable eliminar el requisito de probabilidad de los criterios de reconocimiento simplemente para permitir el reconocimiento de algunos instrumentos financieros. Incluir una excepción para instrumentos financieros particulares en una norma sería suficiente para lograr ese resultado.

FC5.17 La Junta reconoció que un umbral de probabilidad podría ser una forma práctica de filtrar activos y pasivos cuyo reconocimiento podría no proporcionar información relevante. Sin embargo, este enfoque llevaría a no reconocer los activos y pasivos en algunos casos cuando el reconocimiento podría proporcionar información relevante. También sería difícil establecer un umbral de probabilidad que se pueda aplicar en todas las normas y en todos los eventos de reconocimiento.

FC5.18 La Junta también observó que, cualquiera que sea la base de medición utilizada para un activo o pasivo con una baja probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos, esa base probablemente reflejaría esa baja probabilidad: es poco probable que una medición requerida La base reflejaría solo la entrada máxima o la salida máxima de beneficios económicos.

FC5.19 el marco conceptual 2018, por lo tanto, no incluye un umbral de probabilidad. En cambio, la baja probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos se discute como un indicador de que, en algunos casos, el reconocimiento puede no proporcionar información relevante, por las razones discutidas en los párrafos 5.16-5.17.

FC5.20 Algunas partes interesadas expresaron su preocupación de que el término "baja probabilidad" sea demasiado subjetivo para ser interpretado de manera coherente. Sin embargo, el objetivo de la Junta al analizar situaciones de baja probabilidad era indicar que, en algunas situaciones, la Junta

podría concluir que cierta información puede no ser relevante. El objetivo de la Junta no era identificar un umbral por encima del cual la información siempre sería relevante y por debajo de la cual siempre sería irrelevante.

Representación fiel (párrafos 5.18-5.25)

BC5.21 Como se discutió en los párrafos FC5.2 a FC5.4, los criterios de reconocimiento en el marco conceptual 2018 **no incluyen el requisito de reconocer un activo o pasivo solo si tiene un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad**. La Junta concluyó que un alto nivel de incertidumbre de medición no impediría necesariamente que una medida proporcionara información útil sobre un activo o pasivo, por lo que sería difícil establecer un umbral único basado en la incertidumbre de medición que podría aplicarse en todas las normas y en todos eventos de reconocimiento. Por lo tanto, el marco conceptual 2018 discute la incertidumbre de medición como un factor que puede afectar si la representación fiel puede ser proporcionada por el reconocimiento de un activo o pasivo, respaldado, si es necesario, por información explicativa. Esta discusión se basa en la discusión de la incertidumbre de medición en El capítulo 2 Características cualitativas de la información financiera útil (véanse los párrafos 2.19, 2.22 y FC2.46 a FC2.49). (Subrayado del traductor).

FC5.22 Algunos de quienes respondieron al documento de discusión de 2013 y al proyecto de norma de 2015 sugirieron que un nivel más alto de incertidumbre de medición es tolerable al reconocer pasivos o gastos que cuando se reconocen activos o ingresos. Describieron esto como una aplicación de prudencia (prudencia asimétrica, aplicando la terminología utilizada en el párrafo BC2.37). La Junta concluyó que el nivel de incertidumbre de la medición más allá del cual una medida no proporciona una representación fiel depende de los hechos y las circunstancias, por lo que solo puede determinarse al desarrollar estándares (ver párrafo 5.9). Los párrafos FC2.44 a FC2.45 proporcionan un análisis más detallado de la simetría en las decisiones sobre reconocimiento y medición.

Baja en cuentas (párrafos 5.26-5.33)

FC5.23 el marco conceptual 2010 no definió la baja en cuentas; ni describió cuándo ocurre la baja en cuentas.

FC5.24 Las discusiones sobre la baja en cuentas generalmente han contrastado dos enfoques de baja en cuentas:

- a. un enfoque de control - para la baja en cuentas es la imagen reflejada del reconocimiento. Por lo tanto, una entidad da de baja un activo o un pasivo cuando ya no cumple con los criterios de reconocimiento (o ya no existe o ya no es un activo o pasivo de la entidad).
- b. un enfoque de riesgos y recompensas - una entidad continúa reconociendo un activo o pasivo hasta que la entidad ya no esté expuesta a la mayoría de los riesgos y recompensas generados por ese activo o pasivo. Este reconocimiento continuo se aplicaría incluso si ese activo o pasivo no calificara para el reconocimiento en la fecha en que la entidad dispuso del componente transferido, si en esa fecha solo adquirió el componente retenido y no había reconocido previamente el componente retenido. [\[20\]](#)

FC5.25 Para abordar algunos conflictos aparentes entre el enfoque de control y el enfoque de riesgos y recompensas, la Junta explicó en el marco conceptual de 2018 que:

- a. si una entidad aparentemente ha transferido un activo pero retiene la exposición a variaciones positivas o negativas significativas en la cantidad de beneficios económicos que puede generar el activo, esto a veces indica que la entidad podría continuar controlando ese activo; y
- b. si una entidad ha transferido un activo a otra parte que posee el activo como un agente para la entidad, el transferidor aún controla el activo.

FC5.26 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta concluyó que los requisitos contables para la baja en cuentas deben tener como objetivo representar fielmente ambos:

- a. cualquier activo y pasivo retenido después de la transacción u otro evento que condujo a la baja en cuentas (incluyendo cualquier activo o pasivo adquirido, incurrido o creado como parte de la transacción u otro evento); y
- b. el cambio en los activos y pasivos de la entidad como resultado de esa transacción u otro evento.

FC5.27 En opinión del Consejo, el enfoque de control se centra más en el objetivo descrito en el párrafo FC5.26 (a) y el enfoque de riesgos y recompensas se centra más en el objetivo descrito en el párrafo FC5.26 (b). Si una entidad transfiere un activo completo o un pasivo completo y no se expone a ese activo o pasivo, el enfoque de control y el enfoque de riesgos y recompensas conducen al mismo resultado. Además, en tales casos, lograr ambos objetivos descritos en el párrafo FC5.26 es sencillo.

FC5.28 Por el contrario, la Junta ha tenido dificultades para establecer normas cuando una entidad solo transfiere parte de un activo o pasivo o conserva cierta exposición a las variaciones. En esos casos, el enfoque de control no siempre conduce al mismo resultado que el enfoque de riesgos y recompensas, y los dos objetivos descritos en el párrafo FC5.26 a veces entran en conflicto. La Junta considera ambos objetivos como válidos. En consecuencia, en el marco conceptual de 2018, la Junta no especificó el uso del enfoque de control o el enfoque de riesgos y recompensas.

FC5.29 En cambio, la Junta adoptó un enfoque que implica:

- a. dar de baja el componente transferido.
- b. continuar reconociendo el componente retenido, si lo hay.
- c. aplicando uno o más de los siguientes procedimientos si es necesario para lograr uno o ambos de los objetivos descritos en el párrafo BC5.26:
 - i. presentar cualquier componente retenido por separado en el estado de situación financiera;
 - ii. presentar por separado en el (los) estado (s) de rendimiento financiero cualquier ingreso y gasto reconocido como resultado de la baja en cuentas del componente transferido; y
 - iii. Proporcionar información explicativa.
- d. como último recurso, si la baja en cuentas del componente transferido no es suficiente para alcanzar los dos objetivos descritos en el párrafo FC5.26, incluso cuando esté respaldado por

una presentación separada o por información explicativa, considerar si continuar reconociendo el componente transferido lograría esos objetivos. Ese reconocimiento continuo necesitaría ser respaldado por una presentación separada o información explicativa porque los estados financieros incluirían como activos y pasivos, y como ingresos y gastos relacionados, partidas que no cumplen con la definición de un elemento de los estados financieros.

FC5.30 La Junta consideró si la descripción de los objetivos de los requisitos contables para la baja en cuentas debe referirse explícitamente a la característica cualitativa de relevancia además de a la característica cualitativa de la representación fiel. La Junta observó que los objetivos descritos en el párrafo FC5.26 identifican qué fenómenos económicos deben representarse fielmente cuando se considera la baja en cuentas. En opinión del Consejo, la información sobre esos fenómenos económicos es lo que sería relevante para los usuarios de los estados financieros. Por lo tanto, la Junta concluyó que agregar una referencia explícita a la relevancia no cambiaría la forma en que trataría de lograr los dos objetivos.

CAPÍTULO 6 MEDICIÓN

Introducción BC6.1

Medición mixta BC6.5

Bases de medición y la información que proporcionan BC6.12

Costo histórico BC6.19

Valor actual BC6.23

Costos de transacción BC6.30

Factores a considerar al seleccionar una base de medición BC6.34

Efecto tanto en el estado de situación financiera como en la (s) estado (o estados) de rendimiento financiero BC6.36

Pertinencia BC6.37

Representación fiel BC6.43

Mejora de las características cualitativas BC6.46

Factores específicos para la medición inicial BC6.49

Más de una base de medición BC6.50

Medición del patrimonio BC6.52

Introducción

FC6.1 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta no proporcionó una guía detallada sobre cuándo una base de medición particular sería adecuada porque la idoneidad de las bases de medición particulares variará dependiendo de los hechos y las circunstancias. En cambio, el marco conceptual 2018:

- a. describe las bases de medición y la información que proporcionan; y
- b. discute los factores a considerar al seleccionar una base de medición.

FC6.2 Algunos de los que respondieron al proyecto de norma de 2015 cuestionaron si la simple descripción de las bases de medición y la discusión de los factores a considerar al seleccionar una base de medición proporcionarían a la Junta suficiente guía para desarrollar los requisitos de medición en las normas. Estos encuestados sugirieron que la Junta debería realizar más investigaciones sobre medición y:

- a. retrasar la emisión de un marco conceptual revisado hasta que se complete esa investigación;
- b. emitir un marco conceptual revisado sin una sección de medición; o
- c. desarrollar una guía interina de alto nivel sobre la medición para el uso hasta que se puedan desarrollar conceptos y principios más completos.

FC6.3 La Junta rechazó estas sugerencias. El marco conceptual 2010 proporcionó poca orientación sobre la medición. Esta falta de orientación fue una brecha significativa en el marco conceptual 2010 que debía abordarse. La Junta concluyó que la orientación en el marco conceptual 2018 le ayudará a desarrollar requisitos de medición en las normas.

FC6.4 Además, la Junta consideró si el marco conceptual 2018 necesita identificar un objetivo general separado para la medición. La Junta concluyó que es improbable que un objetivo de medición separado proporcione orientación adicional útil para ayudarlo a desarrollar los requisitos de medición. En cambio, el marco conceptual de 2018 describe cómo la medición contribuye al objetivo de los estados financieros de propósito general; consulte el párrafo 6.45.

Medida mixta (párrafo 6.2)

FC6.5 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta consideró si el marco conceptual debería abogar por el uso de una única base de medición. Las principales ventajas de usar una única base de medición serían:

- a. los montos incluidos en los estados financieros podrían agregarse, restarse y compararse de manera más significativa; y
- b. los estados financieros serían menos complejos y, posiblemente, más comprensibles.

FC6.6 Además, si la Junta identificara un concepto de riqueza o capital que satisfaga las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros, se requeriría una sola base de medición para producir una medida de esa riqueza o capital. Sin embargo, como se discutió en los párrafos FC8.1 a FC8.4, la Junta decidió no actualizar la discusión sobre el capital y el mantenimiento del

capital y no tratar de identificar un concepto de riqueza o capital que satisfaga las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros.

FC6.7 Tanto el documento de discusión de 2013 como el Proyecto de exposición de 2015 sugirieron que una única base de medición para todos los activos, pasivos, ingresos y gastos podría no siempre proporcionar la información más relevante para los usuarios de los estados financieros. Casi todos los encuestados que comentaron sobre este tema apoyaron el enfoque sugerido.

FC6.8 Sin embargo, algunos encuestados no estuvieron de acuerdo y propusieron una de las siguientes opciones como base única de medición:

- a. costo histórico;
- b. valor razonable;
- c. valor de entrada actual (por ejemplo, costo actual o corriente, vea los párrafos 6.21-6.22 del marco conceptual 2018); o
- d. valor de privación (alivio) (véase el párrafo BC6.29 (a)).

FC6.9 La mayoría de los encuestados que sugirieron el uso de una sola base de medición admitieron que esto no podría lograrse en la práctica, al menos a corto plazo. Sin embargo, dijeron que la Junta debería describir una base de medición predeterminada que utilizaría al desarrollar estándares. La Junta debe entonces comprometerse a explicar cualquier decisión para usar cualquier otra base de medición.

FC6.10 La Junta concluyó que, en diferentes circunstancias, diferentes bases de medición pueden proporcionar información relevante para los usuarios de los estados financieros. Además, en diferentes circunstancias, una base de medición particular puede ser:

- a. más fácil de entender e implementar que otra;
- b. más verificable, menos propenso al error o sujeto a un nivel inferior de incertidumbre de medición que otra; o
- c. menos costoso de implementar que otra.

FC6.11 Por lo tanto, el marco conceptual 2018 establece que la consideración de las características cualitativas de la información financiera útil y de la restricción de costos probablemente resultará en la selección de diferentes bases de medición para diferentes activos, pasivos, ingresos y gastos. (Subrayado del traductor).

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

FC6.12 el marco conceptual 2018 identifica dos categorías de bases de medición. Los párrafos FC6.19 a FC6.22 analizan las bases de medición del costo histórico y los párrafos FC6.23 a FC6.29 analizan las bases de medición del valor actual.

FC6.13 El documento de discusión de 2013 identificó las mediciones basadas en los flujos de efectivo como una categoría separada de bases de medición. El marco conceptual 2018 no lo hace porque la Junta concluyó que las mediciones basadas en flujo de efectivo no son bases de medición por

derecho propio. En cambio, las técnicas de medición basadas en el flujos de efectivo pueden utilizarse para estimar una medida al aplicar una base de medición específica. Los párrafos 6.91-6.95 del marco conceptual 2018 discuten cómo esas técnicas pueden usarse de esta manera.

FC6.14 La Junta consideró y rechazó la idea de categorizar las bases de medición según si proporcionan información sobre el costo de los insumos para las actividades del negocio de una entidad - valores de entrada tales como costo histórico y costo actual o corriente- o información sobre el costo de los productos de un actividades del negocio de la entidad - valores de salida tales como valor razonable, valor en uso y valor de cumplimiento. La Junta no consideró útil esta distinción al describir o seleccionar una base de medición para su uso en una norma particular porque la diferencia entre los valores de entrada y salida en el mismo mercado es a menudo pequeña, excepto por los costos de transacción (véanse los párrafos FC6.30 a FC6 .33).

FC6.15 el marco conceptual de 2018 describe las bases de medición que es probable que la Junta considere seleccionar al desarrollar estándares. Reconoce en el párrafo 6.3 que una norma puede necesitar describir cómo implementar la base de medición seleccionada en esa norma.

FC6.16 Además, el marco conceptual 2018 analiza la información suministrada por las bases de medición particulares. Identificar esa información ayudará a identificar si una base de medición particular es probable que proporcione información útil a los usuarios de los estados financieros en circunstancias particulares.

FC6.17 Algunos de los que respondieron al proyecto de norma de 2015 dijeron que la discusión de las bases de medición es parcial: algunos sugirieron que la discusión está sesgada contra el costo histórico; por el contrario, otros percibieron un sesgo en contra de los valores actuales. Al desarrollar el marco conceptual 2018, la Junta trató de proporcionar una descripción equilibrada de las bases de medición y la información que proporcionan. La Junta no tenía la intención de favorecer una base de medición sobre las demás.

FC6.18 En El capítulo de medición, el término "valor" se utiliza para referirse en términos generales a un valor económico de un activo o pasivo, en lugar de su valor en libros (véase el párrafo 5.1) y no un valor actual específico tal como el valor razonable. Ese término se usa, por ejemplo, cuando ese valor económico puede diferir del monto de un pago en efectivo futuro o recibo de efectivo futuro, por ejemplo, debido a factores tales como el valor temporal del dinero en el tiempo.

Costo histórico (párrafos 6.4-6.9 y 6.24-6.31)

FC6.19 el marco conceptual 2018 explica que el costo histórico de un activo es inicialmente el valor de los costos incurridos en la adquisición o creación del activo, que comprende la contraprestación pagada para adquirir o crear el activo más los costos de transacción. El costo histórico de un pasivo cuando se incurre o se adquiere es inicialmente el valor de la contraprestación recibida para incurrir o asumir el pasivo menos los costos de transacción. Al desarrollar estándares, la Junta decidirá si específica cómo se determinan esos valores iniciales.

FC6.20 El consumo de todo o parte de un activo conduce a la baja en cuentas de la parte del activo que se consume. Si el activo se mide al costo histórico, esta baja en cuentas se refleja a través de la

depreciación o amortización del activo. Del mismo modo, el cumplimiento de todo o parte de un pasivo lleva a dar de baja la parte del pasivo que se cumple.

BC6.21 Si un activo se ha deteriorado o un pasivo se ha vuelto oneroso, es poco probable que el costo determinado en el reconocimiento inicial proporcione información relevante si no se actualiza. En consecuencia, el marco conceptual de 2018 describe el costo histórico de un activo como actualizado para reflejar el hecho de que parte del costo histórico ya no es recuperable, es decir, el valor en libros del activo se actualiza para reflejar el deterioro. De manera similar, el costo histórico de un pasivo se actualiza para reflejar los cambios que hacen que el pasivo sea oneroso, es decir, la contraprestación recibida por incurrir o asumir el pasivo ya no es suficiente para describir la obligación de cumplir con el pasivo. Sin embargo, el costo histórico no refleja los cambios en el valor de un activo que no está deteriorado o de un pasivo que no es oneroso.

FC6.22 El costo amortizado de un activo financiero o pasivo financiero refleja las estimaciones de los flujos de efectivo futuros descontados a una tasa que no se actualiza después del reconocimiento inicial, a menos que el activo o pasivo tenga intereses a una tasa variable. Para los préstamos otorgados o recibidos, si los intereses son exigibles o pagaderos regularmente, el costo amortizado del préstamo generalmente se aproxima al monto originalmente pagado o recibido. Además, el valor en libros de un préstamo otorgado se reduce si está deteriorado. **Por lo tanto, el marco conceptual 2018 categoriza el costo amortizado de activos financieros y pasivos financieros como una forma de costo histórico.** (Subrayado del traductor)

Valor actual (párrafos 6.10-6.22 y 6.32-6.42)

FC6.23 el marco conceptual de 2018 identifica medidas de valor actual como información monetaria sobre activos, pasivos e ingresos y gastos relacionados utilizando información actualizada para reflejar las condiciones en la fecha de medición. Establece que las bases de medición actuales incluyen el valor razonable, el valor en uso (para los activos), el valor de cumplimiento (para los pasivos) y el costo actual o corriente.

FC6.24 La descripción del valor razonable en el marco conceptual 2018 es consistente con su descripción en la NIIF 13 Medición del valor razonable. Las descripciones de valor en uso y valor de cumplimiento se derivan de la definición de valor en uso en la NIC 36 Deterioro de activos, que es la más explícita de las diversas definiciones de valor específico de entidad en normas desarrolladas antes del marco conceptual 2018. La descripción del costo actual o corriente se deriva de las descripciones del costo actual o corriente en diversas fuentes académicas.

FC6.25 Algunos estándares desarrollados antes del marco conceptual de 2018 usan el valor en uso, pero no como una base de medición separada. En esas Normas, el valor en uso se utiliza para determinar el importe recuperable de un activo que se mide al costo histórico y puede verse afectado. En ese contexto, si el valor en uso se usa para determinar el importe recuperable de un activo deteriorado, inmediatamente después de que se haya reconocido la pérdida por deterioro, el valor en libros del activo es igual a su valor en uso. Sin embargo, el marco conceptual 2018 identifica el valor en uso como una base de medición separada porque:

- a. difiere conceptualmente del costo histórico, aunque el valor en uso se usa para determinar el costo histórico recuperable; y
- b. la Junta puede decidir que, en algunas circunstancias, una entidad debe medir un activo utilizando un valor actual específico de la entidad (es decir, el valor en uso) en lugar del valor razonable.

FC6.26 el marco conceptual de 2018 explica que el valor en uso y el valor de cumplimiento reflejan los mismos factores que el valor razonable, pero utilizando suposiciones específicas de la entidad, no suposiciones de los participantes del mercado.

FC6.27 El valor de uso y el valor de cumplimiento, por lo tanto, reflejan el precio por soportar la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo: una prima de riesgo. Incluir dicha prima de riesgo produce información que puede ser relevante porque refleja la diferencia económica entre los elementos sujetos a diferentes niveles de incertidumbre. La inclusión de una prima de riesgo está implícita en cómo se describe el valor en uso en la NIC 36. [\[21\]](#)

FC6.28 Si bien el costo actual o corriente no se utiliza ampliamente en las normas NIIF, existe un cuerpo significativo de literatura académica que aboga por el uso del costo actual o corriente en los informes financieros. En consecuencia, el marco conceptual 2018 describe el costo actual o corriente.

FC6.29 el marco conceptual 2018 no describe las siguientes bases de medición del valor actual:

- a. valor de privación para activos o valor de alivio para pasivos. El valor de privación de un activo es la pérdida que sufriría una entidad si se le privara del activo que se está midiendo. De manera similar, el valor de alivio de un pasivo es el beneficio del que disfrutaría una entidad si se le liberara del pasivo que se está midiendo. La Junta no incluyó una discusión sobre el valor de la privación o el valor de alivio porque son más complejos que otras bases de medición y se han utilizado en algunas jurisdicciones. Por lo tanto, la Junta concluyó que es poco probable que use valor de privación o valor de alivio al desarrollar estándares.
- b. Valor neto realizable. El valor neto realizable representa la contraprestación estimada de la venta del activo reducida por los costos de venta estimados. La Junta concluyó que no es necesario describir el valor neto realizable por separado, ya que se deriva de otra medida actual.
- c. costo de liberación. El costo de la liberación representa el costo estimado (incluidos los costos de transacción) de obtener la liberación de un pasivo mediante negociación con la contraparte. Debido a que es relativamente inusual que las entidades obtengan la liberación de pasivos, en lugar de cumplirlos, la Junta concluyó que no es necesario describir esta base de medición en el marco conceptual 2018.

Costos de transacción

BC6.30 Los costos de transacción pueden surgir cuando:

- a. se adquiere un activo o se incurre en un pasivo; y
- b. un activo se vende o se desecha, o se liquida o transfiere un pasivo.

FC6.31 Definir qué costos son costos de transacción está más allá del alcance del marco conceptual. Normalmente se han definido en normas particulares como costos incrementales, distintos del precio de transacción, que no se habrían incurrido si el activo (o pasivo) particular que se medía no se hubiera adquirido (incurrido) o vendido o dispuesto (transferido o liquidado).

FC6.32 Los costos de transacción incurridos al adquirir un activo o incurrir en un pasivo son una característica de la transacción en la que se adquirió el activo o se incurrió en el pasivo. Por lo tanto:

- a. el costo histórico y el costo actual o corriente de un activo o pasivo reflejan esos costos de transacción. Aunque los costos de transacción no son parte del precio de la transacción, la entidad no podría haber adquirido el activo o incurrido en el pasivo sin incurrir en esos costos de transacción.
- b. si la medida pretende representar el valor razonable, el valor de cumplimiento o el valor en uso de un activo o pasivo, la medida no refleja esos costos de transacción. Esos costos no afectan el valor actual de ese activo o pasivo.

FC6.33 Los costos de transacción que se incurrirían en la venta o enajenación de un activo o en la liquidación o transferencia de un pasivo son una característica de una posible transacción futura. Por lo tanto:

- a. el valor en uso y el valor de cumplimiento reflejan esos costos de transacción si la entidad espera incurrir en ellos;
- b. el valor razonable no refleja esos costos de transacción; y
- c. el costo histórico y el costo actual o corriente no reflejan los costos de transacción que se incurrirían en la venta o disposición de un activo o en la liquidación o transferencia de un pasivo porque estas bases de medición son valores de entrada; reflejan los costos de adquirir el activo o incurrir en el pasivo.

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

FC6.34 Para cumplir el objetivo de los estados financieros, la información proporcionada por una base de medición particular debe ser útil para los usuarios de los estados financieros. Una base de medición logra esto si proporciona información que es relevante y representa fielmente lo que pretende representar. El marco conceptual 2018 discute cómo la relevancia y la representación fiel afectan la selección de una base de medición.

FC6.35 La Junta consideró si se debe prescribir el orden en que se deben considerar los factores al seleccionar una base de medición (por ejemplo, utilizando una jerarquía o árbol de decisión). Sin embargo, la Junta concluyó que esto no sería posible o deseable. La importancia relativa de los factores dependerá de los hechos y las circunstancias. De hecho, en muchos casos será importante considerar varios factores al seleccionar una base de medición.

Efecto tanto en el estado de situación financiera como en el estado o estados de desempeño financiero (párrafo 6.43)

FC6.36 el marco conceptual 2018 establece que al seleccionar una base de medición es necesario considerar la naturaleza de la información que la base de medición producirá tanto en el estado de situación financiera como en el (los) estado (o estados) de rendimiento financiero. Algunos de los que respondieron al proyecto de norma de 2015 indicaron que el marco conceptual debería otorgar más peso al efecto que una medida particular tendría en el estado (o estados) del desempeño financiero. En su opinión, el (los) estado (o estados) de rendimiento financiero es más útil que el estado de situación financiera para los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, la Junta concluyó que la importancia relativa de la información producida en esos estados dependerá de cómo los usuarios utilizarán la información resultante en su análisis, que, a su vez, dependerá de los hechos y las circunstancias.

Relevancia (párrafos 6.49-6.57)

FC6.37 el marco conceptual 2018 analiza los siguientes factores que pueden afectar la relevancia de la información proporcionada por una base de medición:

- a. características del activo o pasivo; y
- b. contribución a los flujos de efectivo futuros (véanse los párrafos FC6.38 a FC6.42).

FC6.38 El párrafo 1.14 señala que algunos recursos económicos producen flujos de efectivo directamente, mientras que otros recursos económicos se utilizan en combinación para producir flujos de efectivo. Sobre la base de esta idea, el marco conceptual 2018 identifica como un factor en la selección de una base de medición la forma en que un activo o pasivo contribuye a los flujos de efectivo futuros.

FC6.39 el marco conceptual de 2018 establece que la forma en que un activo o pasivo contribuye a los flujos de efectivo futuros depende, en parte, de la naturaleza de las actividades del negocio realizadas por la entidad. Por ejemplo, dependiendo de la naturaleza de las actividades del negocio de una entidad, el mismo activo podría venderse como inventario, arrendarse a otra entidad o utilizarse en el negocio de la entidad. La Junta reconoció que medir de la misma manera los activos o pasivos que contribuyen a los flujos de efectivo de manera diferente podría reducir la comparabilidad haciendo que diferentes cosas parezcan iguales.[\[22\]](#)

FC6.40 Aunque algunos de los que respondieron al proyecto de norma de 2015 expresaron su preocupación de que la subjetividad podría resultar si se tuviera en cuenta la naturaleza de las actividades del negocio de una entidad al seleccionar una base de medición, muchos apoyaron este enfoque. Además, la Junta observó que, en muchos casos, la naturaleza de las actividades del negocio de una entidad es una cuestión de hecho, no una opinión o intento de la administración. Cuando este no es el caso, la Junta deberá considerar cómo abordar cualquier subjetividad.

FC6.41 el marco conceptual 2018 no se refiere explícitamente a ninguna actividad comercial particular, por ejemplo, inversión a largo plazo, por las razones establecidas en el párrafo FC0.39.

FC6.42 Para ayudar en la selección de una base de medición, el marco conceptual 2018 también proporciona una guía sobre cuándo las bases de medición del costo histórico o del valor actual pueden proporcionar información relevante sobre activos financieros y pasivos financieros. Dicha guía se basa en los conceptos identificados por la Junta en el desarrollo de la NIIF 9 Instrumentos financieros. Los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 9 explican por qué la Junta decidió utilizar esos conceptos.

Representación fiel (párrafos 6.58-6.62)

FC6.43 el marco conceptual de 2018 identifica los siguientes factores que pueden afectar si la información suministrada por una base de medición particular proporciona una representación fiel de los fenómenos económicos que se representan:

- a. si los activos y pasivos están relacionados de alguna manera; y
- b. incertidumbre en la medición (véanse los párrafos FC6.44 a FC6.45).

FC6.44 Algunos de los que respondieron al documento de discusión de 2013 sugirieron que un factor a considerar al seleccionar una base de medición es el nivel de incertidumbre de medición asociado con esa base de medición. Algunos encuestados usaron el término 'confiabilidad' para describir ese factor. Como se discutió en los párrafos FC2.28 a FC2.31, la Junta no reintrodujo el término "fiabilidad". El párrafo 2.22 del marco conceptual de 2018 explica que si se requiere un alto nivel de incertidumbre en la medición al hacer una estimación, eso puede indicar que la información diferente sobre el fenómeno económico podría ser más útil (véanse los párrafos FC2.55 a FC2.56). Además, El capítulo 6 Medición analiza cómo la incertidumbre de medición puede afectar la selección de una base de medición.

FC6.45 Algunos de quienes respondieron al proyecto de norma 2015 indicaron que aplicar la prudencia tal como ellos entienden el término implicaría que el nivel tolerable de incertidumbre de medición siempre sería mayor para los pasivos que para los activos (véanse los párrafos FC2.37 (b), FC2.41 -BC2.45 y BC2.55-BC2.56). La Junta no estuvo de acuerdo con esta opinión y concluyó que el nivel tolerable de incertidumbre de la medición depende de hechos y circunstancias, y solo puede decidirse al desarrollar estándares.

Mejora de las características cualitativas (párrafos 6.63 a 6.76)

FC6.46 el marco conceptual de 2018 identifica cuatro 'características cualitativas de mejora' que hacen que la información financiera sea más útil: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad. Al desarrollar el marco conceptual 2018, la Junta no identificó implicaciones específicas de oportunidad para la selección de una base de medición más allá de las discutidas en El capítulo 2 Características cualitativas de la información financiera útil. El marco conceptual 2018 analiza las implicaciones generales que tienen la comparabilidad, la verificabilidad y la comprensibilidad para la selección de una base de medición.

FC6.47 Al desarrollar el marco conceptual para 2018, la Junta consideró estas sugerencias formuladas por los encuestados:

- a. la verificabilidad debería jugar un papel más importante en la selección de una base de medición; y
- b. la comparabilidad podría mejorar si la Junta, al desarrollar las Normas, impidiera que los preparadores de los estados financieros elijan entre las bases de medición.

FC6.48 La Junta concluyó que la discusión sobre la verificabilidad refleja apropiadamente el rol de la verificabilidad como un factor a considerar al seleccionar una base de medición. Además, la Junta concluyó que no es necesario discutir las desventajas de desarrollar estándares que permitan a los preparadores elegir entre bases de medición alternativas porque el párrafo 2.29 reconoce que permitir métodos contables alternativos para el mismo fenómeno económico disminuye la comparabilidad.

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

FC6.49 El Proyecto de norma 2015 discutió tanto los intercambios de elementos de valor similar como los intercambios de elementos de diferente valor. Los encuestados del proyecto de norma 2015 comentaron que el significado de los términos 'valor similar' y 'valor diferente' no estaba claro. Para responder a tales preocupaciones, el marco conceptual 2018 se refiere en cambio a si los términos de una transacción son términos de mercado.

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

FC6.50 el marco conceptual 2018 analiza situaciones en las que se necesita más de una base de medición para un activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados para proporcionar a los usuarios de los estados financieros información útil.

FC6.51 Una forma en que podría proporcionarse esta información es utilizar una base de medición actual para un activo o pasivo en el estado de situación financiera y utilizar una base de medición diferente para los ingresos o gastos relacionados en el estado de resultados. . En tales casos, la diferencia entre el ingreso o los gastos incluidos en el estado de resultados y el cambio en el valor actual del activo o pasivo se incluyen en otro resultado integral. Como se discutió en el párrafo 7.17, la Junta decidirá requerir que la información se brinde de esta manera solo en circunstancias excepcionales, y solo si al hacerlo resultará en la declaración de ganancias o pérdidas que proporcione información más relevante o que proporcione una representación más fiel del el rendimiento financiero de la entidad para el período.

Medición del patrimonio (párrafos 6.87 a 6.90)

FC6.52 Aunque el patrimonio total no se mide directamente, puede ser apropiado medir directamente las clases individuales de patrimonio o los componentes del patrimonio para proporcionar información útil. El marco conceptual 2018 discute esta idea.

FC6.53 Algunos de los que respondieron al proyecto de norma 2015 no estuvieron de acuerdo con la propuesta de que algunas clases individuales o componentes del patrimonio pudieran medirse directamente. Los encuestados dijeron que no estaban de acuerdo porque:

- a. medir una clase de patrimonio o un componente de patrimonio directamente sería inapropiado porque el patrimonio se define como un interés residual; y
- b. que sería incompatible con la perspectiva de la entidad que informa, porque la división del capital total entre las clases y en los componentes daría lugar a la presentación de los elementos que no tienen un efecto financiero de la entidad que informa en su conjunto.

FC6.54 Si bien el valor en libros total del patrimonio (patrimonio total) se mide como un residuo, la Junta destacó que el patrimonio se define como un tipo de reclamación, un interés residual en los activos de la entidad después de deducir todos sus pasivos. La medición directa de algunas clases de capital, o algunos componentes de capital, no contradice esa definición y difiere de la medición directa del patrimonio total. Incluso si algunas clases individuales o componentes del capital se miden directamente, el capital total continuará siendo igual al total de los valores en libros de todos los activos reconocidos menos el total de los valores en libros de todos los pasivos reconocidos. En consecuencia, si una entidad tiene más de una clase de patrimonio o más de un componente de patrimonio, al menos uno de ellos se mide como un residuo.

FC6.55 La Junta también concluyó que la medición directa de algunas clases individuales de capital o componentes del patrimonio no contradiría la perspectiva de la entidad adoptada en los estados financieros. Esas medidas directas podrían proporcionar a los usuarios de los estados financieros información útil para tomar decisiones relacionadas con la provisión de recursos a la entidad. Esta información se proporcionará desde la perspectiva de la entidad y reflejará las reclamaciones de patrimonio mantenidas contra la entidad. Dicha información no se proporcionará desde la perspectiva de un titular de derechos en particular.

CAPÍTULO 7 PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN

Introducción BC7.1

Clasificación del patrimonio BC7.4

Clasificación de ingresos y gastos BC7.6

Terminología BC7.6

Enfoque de orientación sobre presentación y revelación de ingresos y gastos BC7.9

Describiendo ganancia o pérdida FC7.15

Beneficio o pérdida y otro resultado integral FC7.21

Reclasificación de partidas en el estado de ganancias o pérdidas FC7.26

Introducción

FC7.1 El tema de presentación y revelación no se abordó en el marco conceptual de 2010. Los encuestados de la consulta pública de la Junta sobre su agenda en 2011 identificaron este tema como una prioridad. Un problema particular identificado fue proporcionar información sobre el desempeño financiero de una entidad, incluido el uso de otro resultado integral.

FC7.2 En respuesta a esa retroalimentación, el marco conceptual 2018 presenta por primera vez:

- a. conceptos que describen cómo la información debe ser presentada y revelada en los estados financieros. Esos conceptos guiarán a la Junta en el establecimiento de los requisitos de presentación y revelación en las normas y pueden orientar a las entidades a proporcionar información en los estados financieros.
- b. orientación sobre la clasificación de los ingresos y gastos que la Junta utilizará cuando decida si se incluyen en el estado de resultados o se incluyen fuera del estado de resultados en el otro resultado integral (véanse los párrafos 7.15-7.18).
- c. orientación para la Junta sobre si los ingresos y los gastos incluidos en otro resultado integral deben posteriormente reclasificarse en el estado de resultados (párrafo 7.19).

FC7.3 Cuando emitió el marco conceptual 2018, la Junta estaba asumiendo:

- a. el proyecto de iniciativas de revelación, una colección de proyectos de implementación e investigación destinados a mejorar la revelación en los estados financieros al proporcionar una guía adicional que se basa en los conceptos de presentación y revelación establecidos en el marco conceptual.
- b. un proyecto de investigación sobre estados financieros principales. Ese proyecto estaba examinando posibles mejoras específicas a la estructura y el contenido de los estados de rendimiento financiero y el estado de flujos de efectivo y quizás también el estado de situación financiera y el estado de cambios en el patrimonio.

Clasificación del patrimonio (párrafos 7.12-7.13)

FC7.4 el marco conceptual 2018 proporciona solo una guía de alto nivel sobre cuándo puede ser apropiado presentar por separado clases diferentes de reclamaciones de patrimonio y diferentes componentes de patrimonio. Esta guía se basa en los conceptos para la clasificación en los párrafos 7.7-7.8.

FC7.5 La Junta puede explorar mejoras en el estado de cambios en el patrimonio u otras mejoras a los requerimientos de presentación o revelación como parte de su proyecto de investigación sobre Instrumentos Financieros con Características de Capital. Esas mejoras podrían incluir algunos enfoques que la Junta analizó en el documento de discusión de 2013.

Clasificación de ingresos y gastos (párrafos 7.14-7.19)

Terminología

FC7.6 el marco conceptual de 2018 introdujo el término "estado (s) de rendimiento financiero" para referirse al estado o sección de la ganancia o pérdida (estado de resultado) junto con el estado o sección que muestra el otro resultado integral.

FC7.7 el marco conceptual de 2018 usa ese término porque es consistente con el término 'estado de situación financiera' utilizado en las normas y es más claro que el término 'estado de resultado integral' utilizado a veces por la Junta.

FC7.8 En 2007, la Junta introdujo el requisito de presentar todos los ingresos y gastos reconocidos fuera de resultados en un estado de resultado integral. La Junta también introdujo el término "otro resultado integral" en ese punto. Ese término se refiere a los ingresos y gastos no incluidos en el estado de resultados. Algunos de quienes respondieron sugirieron que el término "otro resultado integral" no es particularmente descriptivo ni bien entendido por los usuarios de los estados financieros. No obstante, la Junta concluyó que evitar el uso de ese término o usar un término diferente podría ser confuso. Por lo tanto, el marco conceptual 2018 usa ese término.

Enfoque para guiar la presentación y revelación de ingresos y gastos

FC7.9 A lo largo de los años, la Junta ha decidido que varias partidas de ingresos y gastos pueden o deben reconocerse por fuera del estado de resultados. Esas decisiones se tomaron por razones particulares en proyectos particulares, no por una sola razón conceptual aplicada consistentemente.

FC7.10 El Marco de 1989 y el marco conceptual de 2010 no contenían ninguna referencia a los ingresos o gastos presentados fuera del estado de resultados ni ninguna referencia a otro resultado integral.

FC7.11 La Junta decidió que era importante que el marco conceptual incluyera alguna discusión sobre este tema. Sin embargo, la Junta decidió que el marco conceptual no debería discutir si los ingresos y los gastos deberían presentarse en un único estado de rendimiento financiero o en dos estados, considerándolo como una decisión que debe tomarse al desarrollar estándares. Desde 2007, esa decisión se ha establecido en la NIC 1 Presentación de estados financieros.

FC7.12 Al desarrollar el marco conceptual 2018, la Junta consideró las siguientes preguntas:

- cómo definir o describir beneficios o pérdidas (véanse los párrafos FC7.15 a FC7.20);
- cómo decidir qué ingresos y gastos se incluyen en el estado de resultados y qué ingresos y gastos se incluyen en otro resultado integral (véanse los párrafos FC7.21 a FC7.25); y
- si los importes incluidos en el otro resultado integral debe reclasificarse en el estado del resultado del periodo (véanse los párrafos FC7.26 a FC7.33).

FC7.13 Muchos de los que respondieron al documento de discusión de 2013 y al proyecto de norma de 2015 expresaron la opinión de que la orientación propuesta sobre la presentación de ingresos y gastos era insuficiente y no proporcionaría a la Junta una base clara para la fijación de

normas. Muchos encuestados le pidieron a la Junta que siguiera trabajando en el informe de desempeño financiero.

FC7.14 Sin embargo, la Junta decidió que la falta de orientación sobre la presentación de ingresos y gastos era una brecha significativa en el marco conceptual de 2010. La Junta llegó a la conclusión de que había avanzado considerablemente en el desarrollo de orientaciones de alto nivel sobre la presentación de ingresos y gastos y que esta orientación ayudaría a la Junta a desarrollar requisitos de presentación en las normas. Por lo tanto, la Junta decidió incluir dicha orientación en el marco conceptual 2018, en lugar de explorar el uso del estado del resultado del período y otro resultado integral en un proyecto separado. Esa decisión no impedirá un trabajo adicional para informar sobre el desempeño financiero.

Describiendo la ganancia o pérdida (párrafo 7.16)

FC7.15 el marco conceptual 2018 describe:

- a. el estado de ganancias o pérdidas (estado de resultado) como la principal fuente de información sobre el desempeño financiero de una entidad para el período del informe; y
- b. el total o subtotal de ganancias o pérdidas como una representación muy resumida del rendimiento financiero de la entidad para el período.

FC7.16 Esas descripciones son consistentes con el hecho de que muchos usuarios de estados financieros incorporan el total o el subtotal como ganancia o pérdida en su análisis, ya sea como punto de partida o como el indicador principal del desempeño financiero de una entidad.

FC7.17 La mera descripción del estado de resultados en la forma establecida en el párrafo 7.16 no satisfará a quienes solicitaron una definición de "ganancia o pérdida" o una descripción más precisa. Sin embargo, sobre la base de su trabajo anterior, la Junta concluyó que ninguna característica única, o un número pequeño de características, es compartida por todas las partidas incluidas en el estado de resultados pero no compartida por partidas que se incluyen más apropiadamente en otro resultado integral. En consecuencia, la Junta concluyó que no es posible producir una definición conceptual sólida de utilidad o pérdida u otro resultado integral. (Subrayado del traductor).

FC7.18 La Junta también concluyó que no podía crear una lista prescriptiva de todas las categorías de partidas que se incluyen más apropiadamente en el estado de resultados. Dicha lista nunca podría ser completa e inevitablemente llevaría a informar en el otro resultado integral algunos, tal vez muchos, ítems que generalmente se considerarían como más apropiadamente incluidos en el estado de resultados.

FC7.19 Varias partes interesadas solicitaron reiteradamente al Consejo que definiera beneficios o pérdidas (el estado de resultados). Algunos de ellos proporcionaron sugerencias sobre cómo desarrollar dicha definición o para distinguir los ingresos y gastos que se incluirán en el estado de resultados de los ingresos y gastos que se incluirán en el otro resultado integral. Sin embargo, no surgió un consenso sobre un enfoque viable.

FC7.20 Como se discutió en los párrafos FC7.17 a FC7.19 de estos fundamentos de las conclusiones, la Junta concluyó que no fue posible desarrollar una definición conceptual sólida de utilidad o pérdida o de otro resultado integral o una lista prescriptiva de todas las categorías de los elementos que están más apropiadamente incluidos en el estado de resultados. Sin embargo, el marco conceptual 2018 introduce por primera vez una guía sobre cuándo sería apropiado que la Junta incluya los ingresos o gastos en el otro resultado integral. La Junta concluyó que la introducción de orientación sobre este tema fue una mejora significativa.

Beneficio o pérdida y otros resultados integrales (párrafo 7.17)

FC7.21 Como se menciona en el párrafo FC7.17, la Junta no identificó una sola característica o un solo conjunto de características compartidas por todos los elementos que se incluyen más apropiadamente en el estado de resultados.

FC7.22 Además, la Junta analizó si sería posible definir un pequeño número de categorías de elementos que podrían o podrían incluirse en otro resultado integral. La Junta describió un enfoque para hacer eso en el documento de discusión de 2013, pero ese enfoque no atrajo un apoyo significativo de los encuestados.

FC7.23 Para el marco conceptual 2018, la Junta desarrolló un enfoque para clasificar los ingresos y gastos que se basa en la descripción del estado de resultados. Como se menciona en el párrafo FC7.15, dicha descripción establece que el estado de resultados es la principal fuente de información sobre el rendimiento financiero de una entidad para el período del informe. Si ese estado es la fuente principal de esa información, excluir los ingresos y gastos de ese estado sin razones convincentes podría hacer que ese estado sea menos útil.

BC7.24 En consecuencia, el marco conceptual 2018 establece un principio según el cual todos los ingresos y gastos se incluyen en el estado de resultados. La intención de la Junta al establecer este principio fue enfatizar que el estado de resultados es la ubicación predeterminada para ingresos y gastos. Por lo tanto, las decisiones de excluir cualquier ingreso y gasto del estado de resultados y de incluirlos en otro resultado integral solo pueden tomarse en circunstancias excepcionales. Esas circunstancias excepcionales serían cuando la Junta concluya que requerir o permitir la exclusión de partidas de ingresos o gastos del estado de pérdidas y ganancias resultaría en un estado de resultados que proporciona información más relevante o que proporcione una representación más fiel del resultado o desempeño financiero de la entidad para ese período.

FC7.25 el marco conceptual de 2018 no incluye orientación específica sobre cómo la Junta podría llegar a esa conclusión. La Junta espera tomar esa decisión al desarrollar estándares y explicar sus razones en las bases para las conclusiones sobre esos estándares. Las entidades no pueden tomar esa decisión (ver el párrafo 88 de la NIC 1).

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

FC7.26 La Junta consideró si los elementos de ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral deberían reclasificarse posteriormente en el estado de resultados. Tal reclasificación a veces se denomina "reciclaje".

FC7.27 Algunos de los estándares desarrollados antes del marco conceptual de 2018 requieren tal reclasificación; otras normas prohíben la reclasificación. Las diferencias entre estos requisitos surgieron porque la Junta había adoptado diferentes enfoques sobre el tema en diferentes momentos. A veces, el enfoque de la Junta consistía en ver el estado de rendimiento financiero como una sola declaración de rendimiento para que cada partida de ingresos o gastos apareciera solo una vez en ese estado. Para ser coherente con ese enfoque, la Junta generalmente prohibió la reclasificación en las normas que desarrolló en esos momentos. En otras ocasiones, el enfoque de la Junta era que todos los ingresos y gastos deberían incluirse en el estado de resultados en algún momento. Para lograr ese objetivo, la reclasificación sería necesaria.

FC7.28 No habría sido deseable que las decisiones de la Junta sobre la reclasificación siguieran fluctuando a lo largo del tiempo de acuerdo con los cambios en la composición de la Junta y en el enfoque de la Junta. En consecuencia, el marco conceptual 2018 establece el principio que la Junta aplicará al tomar decisiones sobre la reclasificación.

FC7.29 La Junta concluyó que si el estado de resultados es la principal fuente de información sobre el rendimiento financiero de una entidad para el período, los importes acumulados incluidos en dicho estado a lo largo del tiempo deben ser lo más completos posible. Por lo tanto, los ingresos y gastos pueden excluirse permanentemente del estado de resultados solo si hay una razón convincente en ese caso particular.

FC7.30 En consecuencia, el marco conceptual de 2018 incluye el principio de que los ingresos y gastos incluidos en el otro resultado integral se reclasifican posteriormente en el estado de resultados. El período de presentación de informes en el que tiene lugar la reclasificación es el período en el que el resultado del estado de ganancias o pérdidas proporciona información más relevante o proporciona una representación más fiel del rendimiento financiero de la entidad para ese período.

FC7.31 Los párrafos 6.83-6.86 describen un enfoque que utiliza una base de medición en el estado de situación financiera y una base de medición diferente en el estado de resultados. Cuando se utiliza este enfoque, la reclasificación es la única forma de garantizar que, durante el período de tenencia del activo o pasivo, el monto acumulado de ingresos o gastos incluidos en el estado de resultados para ese activo o pasivo sea el monto determinado utilizando la base de medición seleccionada para ese estado.

FC7.32 En algunos casos, podría no ser posible identificar un período cuando la reclasificación de los ingresos y gastos en el estado de resultados tuviera el resultado descrito en el párrafo FC7.30. En tales casos, sin una base apropiada y no arbitraria para la reclasificación, la reclasificación no proporcionaría información útil.

FC7.33 el marco conceptual 2018 no incluye una guía específica sobre cuándo la reclasificación no proporcionaría información útil. La Junta espera tomar esa decisión al desarrollar estándares y explicar sus razones en las bases para las conclusiones sobre esos estándares. Las entidades no pueden tomar esa decisión.

CAPÍTULO 8 CONCEPTOS DE CAPITAL Y MANTENIMIENTO DE CAPITAL

FC8.1 La Junta decidió que la actualización del debate sobre el capital y mantenimiento del capital no era factible cuando se elaboró el marco conceptual para 2018 y podría haber retrasado significativamente la finalización del marco conceptual de 2018.

FC8.2 La Junta decidió que sería inapropiado que el marco conceptual de 2018 excluyera por completo el debate sobre el capital y mantenimiento del capital. Esos conceptos son importantes para los informes financieros e influyen en las definiciones de ingresos y gastos, la selección de las bases de medición y las decisiones de presentación y revelación.

FC8.3 Por lo tanto, el material contenido en El capítulo 8 Conceptos de capital y mantenimiento de capital del marco conceptual de 2018 se ha trasladado sin modificaciones desde el marco conceptual de 2010. Ese material apareció originalmente en el Marco de 1989.

FC8.4 La Junta puede decidir volver a considerar los conceptos de capital y mantenimiento de capital en el futuro si considera que dicha revisión es necesaria.

IAS®

International Financial Reporting Standards® IFRIC®

IFRS Foundation® SIC®

IFRS® IASB®

Póngase en contacto con la Fundación IFRS para obtener detalles sobre los países donde sus marcas comerciales están en uso o han sido registradas.

La Junta de normas Internacionales de Contabilidad es el organismo independiente de establecimiento de normas de la Fundación IFRS.

30 Cannon Street | Londres EC4M 6XH | Reino Unido Teléfono: +44 (0) 20 7246 6410

Correo electrónico: info@ifrs.org | Web: www.ifrs.org

Departamento de Publicaciones

Teléfono: +44 (0) 20 7332 2730

Correo electrónico: publications@ifrs.org

ISBN 978-1-911040-91-0

Referencias

- [1] Véase el documento de discusión vistas preliminares sobre un marco conceptual mejorado para la información financiera: El objetivo de los informes financieros y características cualitativas de la información financiera útil para la toma de decisiones publicada en 2006 y el Proyecto de exposición un marco conceptual mejorado para la información financiera: capítulos 1 y 2 en 2008.
- [2] Ver El documento de discusión Opiniones Preliminares sobre un marco conceptual Mejorado para la Información Financiera - La Entidad reportante publicado en 2008 y el marco conceptual Expositivo para la Información Financiera - La Entidad reportante publicada en 2010.
- [3] Consulte el documento de discusión Una revisión del marco conceptual para la presentación de informes financieros publicado en 2013 y el marco conceptual de exposición para la presentación de informes financieros publicado en 2015.
- [4] Ver el párrafo 4.23 del manual de debido proceso de la Fundación IFRS.
- [5] Ver el párrafo 7.8 del manual de debido proceso de la Fundación IFRS.
- [6] Si no se aplica ninguna norma específicamente a una transacción, otro evento o condición, el párrafo 11 de la NIC 8 políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores requiere que las entidades consideren el marco conceptual al desarrollar y aplicar una política contable para esa transacción. Si una norma permite una elección de política contable, las entidades eligen una política contable sujeta a un requisito general en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros que los estados financieros deben proporcionar una presentación razonable de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad. El vínculo entre la presentación justa y los conceptos en el marco conceptual se describe en el párrafo 15 de la NIC 1.
- [7] Con la excepción de los capítulos 1 y 2, el marco conceptual 2018 se enfoca en los estados financieros (de propósito general) más que en los informes financieros (de propósito general) (ver párrafo 3.1).
- [8] Ver también el párrafo 3.8 del marco conceptual 2018 y los párrafos FC3.9-BC3.10.
- [9] Un grupo que expresó esa opinión fue el Grupo Asesor de Crisis Financieras (FCAG). La FCAG comprendía aproximadamente 20 líderes senior con amplia experiencia en mercados financieros internacionales y un interés en la transparencia de la información de informes financieros. La FCAG se formó en 2009 para asesorar a la Junta y al FASB sobre las implicaciones normativas de la crisis financiera y los posibles cambios en el entorno regulatorio global.
- [10] Véanse también los párrafos FC0.34 a FC0.43 para la discusión de la Junta de 2018 sobre el papel de las normas en la promoción de la inversión a largo plazo y el párrafo SP1.5 del marco conceptual de 2018 para una explicación de la contribución del marco conceptual a la misión de las NIIF Fundación y del Consejo, que desarrollarán estándares que aporten transparencia, responsabilidad y eficiencia a los mercados financieros.
- [11] El término "administración" se refiere a la gestión y a la Junta de Gobierno de una entidad (véase el párrafo 1.4 (b) del marco conceptual de 2018).
- [12] Esta definición de administración se proporciona en el diccionario en línea Merriam-Webster (<https://www.merriam-webster.com/dictionary/stewardship>).
- [13] La declaración de conceptos No. 1 se refería a 'ganancias y sus componentes'. Sin embargo, la declaración de conceptos del FASB No. 6 Elementos de los estados financieros sustituyó el término 'ingreso integral' por el término 'ganancias'. El último término está reservado para un componente del ingreso integral.
- [14] Ver el párrafo 2.15 del marco conceptual 2018.

- [15] En el contexto del párrafo QC16 del marco conceptual 2010, la incertidumbre de las estimaciones se refiere a lo que el marco conceptual de 2018 llama incertidumbre de medición.
- [16] Se utilizó el término "fiabilidad" en lugar de "representación fiel", pero se pretendía que el significado fuera similar.
- [17] En 2010, la Junta emitió la declaración de prácticas de comentarios de la gerencia de las NIIF: un marco amplio y no vinculante para la presentación de comentarios de la administración para acompañar los estados financieros preparados de conformidad con las normas.
- [18] Consulte el marco conceptual del Borrador Expositivo para Informes Financieros-La Entidad Reportante publicada en marzo de 2010.
- [19] Ver el párrafo 33 de la NIIF 15 y los párrafos 5 a 7 de la NIIF 10.
- [20] El párrafo 5.28 del marco conceptual de 2018 explica qué se incluye en el componente transferido y el componente retenido.
- [21] Véanse los párrafos 55-56, A1 y A15-A21 de la NIC 36 Deterioro del valor de los activos.
- [22] El párrafo 2.27 del marco conceptual de 2018 establece: "La comparabilidad no es uniformidad. Para que la información sea comparable, las cosas deben parecerse y las cosas diferentes deben verse diferentes".